

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache A Austria Holding GmbH, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20.5.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22.04.2014 betreffend Aufhebung nach § 299 BAO sowie Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011

I. zu Recht: Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 22.4.2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

II. Das Bundesfinanzgericht fasst den Beschluss: Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 22.4.2014 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zugrundeliegender Sachverhalt

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 einerseits sachverhaltsmäßig zu klären, ob es sich dabei um einen unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb von einer konzernzugehörigen Gesellschaft handelte, bei dem eine (nach damaliger Rechtslage grundsätzlich noch mögliche) Firmenwertabschreibung so wie ein Abzug von Fremdkapitalzinsen prinzipiell nicht zulässig gewesen wären.

Weiter war die Frage zu klären, ob in rechtlicher Hinsicht auch dann ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft (und damit die Unzulässigkeit der Firmenwertabschreibung und des Abzugs der Fremdkapitalzinsen) anzunehmen ist, wenn sich der Erwerb derart „aufgespalten“ darstellt, dass zunächst die inländische

Beteiligung und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften („aufgespaltene Konzernübernahme“) erworben werden.

Beschwerdegegenständlich veräußerte 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, FN 197478i) 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 Teil bereits 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, soll 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 2011 beantragte die Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin eine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG über EUR 1.782.126,09 (Betrag für das Veranlagungsjahr 2011) 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 steuerlich abgesetzt.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin erklärungsgemäß mit EUR -5.480.006,47 festgestellt.

Mit gemäß § 299 BAO ergangenem Bescheid vom 22.4.2014 erfolgte eine amtswegige Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013.

Begründend wurde ausgeführt, der Spruch habe sich als nicht richtig erwiesen, da von der Beschwerdeführerin eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG unzulässigerweise zum Abzug gebracht worden und daher das Einkommen zu niedrig festgestellt worden sei.

Im neu erlassenen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 22.4.2014 wurde die Absetzung der Firmenwertabschreibung nicht mehr zugelassen und derart das Einkommen mit EUR -3.697.880,38 festgesetzt.

In der separaten Bescheidbegründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin habe mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.12.2012 von A AT die Beteiligung an der Zielgesellschaft erworben. Alle am Veräußerungsvorgang beteiligten Körperschaften – die Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin und Käuferin der Anteile sowie A AT als Verkäuferin der Anteile – seien 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 20.5.2014, gerichtet gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO sowie gegen den neu erlassenen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011, trat die Beschwerdeführerin dieser Beurteilung entgegen und beantragte den Abzug der geltend gemachten Firmenwertabschreibung, da 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.

Die Aufhebung des ursprünglichen Feststellungsbescheides nach § 299 BAO sei somit nicht zulässig gewesen, da der Spruch des Feststellungsbescheides vom 3.6.2013

dem Gesetz entsprochen habe. Zudem setze die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit genüge nicht. Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt, weshalb der am 22.4.2014 ergangene Bescheid gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben sei.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens übermittelte die Beschwerdeführerin am 13.10.2014 sowie am 6.3.2015 an die belangte Behörde jeweils als Beschwerdeergänzung bezeichnete Vorhaltsbeantwortungen:

Nochmals wurde darin bekräftigt, dass die Beschwerdeführerin als Käuferin sowie die A AT als Verkäuferin zum Zeitpunkt des Verkaufes der Anteile an der Zielgesellschaft in keiner Nahebeziehung miteinander gestanden seien und es wurden die Beteiligungsverhältnisse an der Käuferin und Verkäuferin präzisiert. Vorgelegt wurden Grafiken über Beteiligungsstrukturen, Gesellschafterlisten, eine Erledigung der Europäischen Kommission vom 2.12.2010, mit dem der Erwerb von Gesellschaften der A Gruppe durch B III für zulässig erklärt wurde und Firmenbuchauszüge.

In der abweisend ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 12.4.2016 erfolgte aufgrund der zwischenzeitig bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung (Prüfungsbericht vom 11.3.2016) eine (weitere) Hinzurechnung von Einkünften in Höhe von EUR 3.160.317,39. Das Einkommen wurde mit EUR -537.562,99 festgesetzt.

Hinsichtlich der eingebrachten Beschwerden erging zunächst folgende Begründung:

Bei der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sei die belangte Behörde nicht von einer bloßen Möglichkeit der Rechtswidrigkeit ausgegangen, sondern sei vielmehr bereits zum Zeitpunkt der Aufhebung von der Gewissheit der Rechtswidrigkeit überzeugt gewesen; vor Bescheiderlassung seien umfangreiche Ermittlungen durchgeführt worden.

Betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 habe sich nach Überprüfung der vorgelegten Unterlagen ergeben, dass die B Gruppe im August 2010 über B III die Anteile an der Beschwerdeführerin erworben habe.

Die Beschwerdeführerin habe daraufhin im Dezember 2010 (Abtretungsvertrag vom 16.12.2010, Wirksamkeit laut Beschwerde 22.12.2010) die Beteiligung an der Zielgesellschaft, für die die Firmenwertabschreibung beantragt werde, erworben. Verkäuferin sei A AT gewesen.

Parallel dazu habe die B Gruppe am 22.12.2010 ebenfalls über B III die Anteile an A Holding I, welche Muttergesellschaft der A AT gewesen sei, erworben.

Für die Beteiligung an der Zielgesellschaft wäre der zwischengeschaltete Erwerbsvorgang vom 16./22.12.2010 nicht erforderlich gewesen, da die B Gruppe durch den Erwerb der Anteile an A Holding I (Großmutter der Zielgesellschaft zum Verkaufszeitpunkt), mittelbar an der Zielgesellschaft beteiligt gewesen wäre. Es hätte in diesem Fall jedoch

keinen Anschaffungsvorgang, welcher eine Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG vermitteln hätte können, gegeben. Es erscheine, als ob der zwischengeschaltete Erwerbsvorgang zum Zwecke der Erzielung einer Firmenwertabschreibung erfolgt sei. Für diese Annahme spreche auch, dass sowohl die Verkäuferin A AT, deren Mutter-, deren Großmutter- und deren Urgroßmuttergesellschaft upstream in weiterer Folge final auf B III verschmolzen worden seien.

Es liege nach Ansicht der Finanzverwaltung 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 (Verweis auf KStR 2013 Rz 1127).

Im vorliegenden Fall habe die B Gruppe über B III zunächst die inländischen Beteiligungen – die Gruppenträgerin im August 2010, das Gruppenmitglied (die Zielgesellschaft) am 16./22.12.2010 – und parallel die Anteile an A Holding I am 22.12.2010 erworben.

Angesichts der zeitlichen Nähe zwischen den vorgenannten Erwerbsvorgängen und der Tatsache, dass von der B Gruppe der gesamte A Konzern gekauft worden sei und sich dadurch eine mittelbare Beteiligung an der Zielgesellschaft ohnehin ergäben hätte, könne nicht von einer fremdbezogenen Beteiligungsanschaffung, wie sie § 9 Abs 7 KStG fordere, ausgegangen werden, weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Hinsichtlich der im Bescheid zur Beschwerdevorentscheidung erfolgten Ergebniserhöhung von gesamt EUR 3.160.317,39 wurde auf den Bericht vom 11.3.2016 über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen. Es erfolgten demnach für das Jahr 2011 folgende Hinzurechnungen:

Tz 4: Zinsen Nullkuponanleihe	426.751,12
Tz 6: Kreditspesen/Beratungskosten Clifford Chance und Milbank	65.432,54
Tz 6: Kreditspesen Auflösung Kreditspesenabgrenzung	363.956,73
Tz 7: Zinsen UniCredit Darlehen	2.304.177,00
Zurechnungen gesamt	3.160.317,39

Betreffend Tz 4 sei eine begebene Nullkuponanleihe im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen im Konzern erfolgt, weshalb die geltend gemachten Zinsen gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG zu versagen seien.

Betreffend Tz 6 seien weiterverrechnete Kosten der Rechtsanwaltssozietät Milbank in Höhe von EUR 65.432,54 (für das Jahr 2011) unzulässigerweise als Kreditspesenaufwand verbucht worden. Tatsächlich handle es sich jedoch um Rechtsanwaltskosten, die im

Zusammenhang mit der Finanzierung stünden, weshalb sie grundsätzlich auf die Laufzeit der Finanzierung abzugrenzen seien. Da jedoch damit Beteiligungen (im Wesentlichen die Zielgesellschaft) finanziert worden sei, bestehe ein mittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien Ausschüttungen, weshalb die Geltendmachung als steuerlicher Aufwand zu versagen sei.

Zudem seien die im Jahr 2010 abgegrenzten Kapitalspesen in Höhe von EUR 2.183.740,38 ab 2011 im Ausmaß von EUR 363.956,73 jährlich steuerlich geltend gemacht worden. Da diese ebenfalls in Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen angefallen seien, sei auch hier der steuerliche Aufwand zu versagen.

Betreffend Tz 7 stünden die bei der UniCredit aufgenommenen Darlehen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligungen, die im Konzern erfolgt seien, weshalb für das Jahr 2011 eine Zurechnung von EUR 2.304.177,00 zu erfolgen habe.

Mit Vorlageantrag vom 15.6.2016 bekräftigte die Beschwerdeführerin zunächst ihre in der Beschwerde vorgebrachte Ansicht, dass die geltend gemachte Firmenwertabschreibung zustehe.

Als Gründe für die gewählte Vorgangsweise (nach Darstellung der Beschwerdeführerin: vorweg Erwerb der Zielgesellschaft und erst danach Erwerb der Anteile an A Holding I) wurden angeführt, dass man einerseits sicher gehen wollte, dass die Firmenwertabschreibung zustehe. Andererseits habe die Beschwerdeführerin eine betriebsführende österreichische Gesellschaft direkt erwerben wollen und es seien wirtschaftliche Gründe für die Erwerbsstruktur vorgelegen. Die Holdinggesellschaften A AT und deren Muttergesellschaften seien für den Erwerber eben funktionslos gewesen, weshalb sie verschmolzen worden seien. Wirtschaftliche bedeutend sei hingegen die Beteiligung an der Zielgesellschaft gewesen, die von der Beschwerdeführerin seit dem Erwerb durchgehend und unverändert gehalten werde. Auch hätten die 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.

Betreffend die in Folge der durchgeführten Außenprüfung vorgenommenen Zurechnungen, führte die Beschwerdeführerin aus:

Da im Schlussbericht der Betriebsprüfung zu Tz 2 festgestellt worden sei, dass Beratungskosten iHv EUR 450.000 aufgrund des Zusammenhangs mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht sofort als Betriebsaufwand zu verbuchen, sondern als Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren seien, wirke sich diese unstrittige Feststellung auf die Berechnung der jährlichen Firmenwertabschreibung aus. Es werde daher nun ein erhöhter Betrag der Firmenwertabschreibung beantragt: Während in der Körperschaftsteuererklärung 2011 der Betrag von EUR 1.782.126,09 angesetzt wurde,

werde nun im Vorlageantrag die Absetzung des um EUR 15.000 erhöhten Betrages von EUR 1.797.126,09 begehrt.

Die Zinsen aufgrund der Nullkuponanleihe (Tz 4) 426.751,12, die Kreditspesen aus der Auflösung der Kreditspesenabgrenzung (Tz 6) iHv EUR 363.956,73 sowie die Zinsen UniCredit Darlehen (Tz 7) iHv EUR 2.304.177,00 (Gesamtbetrag somit EUR 3.094.884,85) stünden im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft. Da dieser nicht im Konzern stattgefunden habe, sei der sich entsprechend ergebende Betrag abzusetzen.

Betreffend die Beratungskosten Milbank (Tz 6) sei die Beschwerdeführerin anlässlich der Aufnahme zweier Unternehmenskredite von den Rechtsanwaltssoziatäten Clifford Chance und Milbank beraten worden, wofür Beratungskosten iHv EUR iHv gesamt EUR 424.746,41 in Rechnung gestellt worden seien. Diese Beratungskosten seien als Kreditspesenaufwand verbucht worden.

Die Rechtsanwaltskosten stellten Finanzierungsaufwendungen dar, welche nach Rechtsprechung und Literatur unter den weiten Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG fielen. Da kein Beteiligungserwerb im Konzern vorliege, stehe § 11 Abs 1 Z 4 KStG der Geltendmachung von Geldbeschaffungskosten auch ab 2011 nicht entgegen. Außerdem würde die Anwendung der Norm dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen, da die Beschwerdeführerin die Dispositionen (Finanzierungen) im Vertrauen darauf tätigte, dass die damit anfallenden Kosten steuerlich absetzbar blieben. Die fortgeschriebenen anteiligen Kosten iHv EUR 70.791,07 seien im Jahr 2011 somit als Betriebsausgaben abzuziehen.

Dies gelte auch für die 2011 angefallenen Beratungskosten iHv EUR 65.432,54: Mangels Beteiligungserwerbs im Konzern, sei § 11 Abs 1 Z 4 KStG anwendbar, die Beratungskosten iHv EUR 65.432,54 somit ebenfalls zu aktivieren und auf die sechsjährige Laufzeit der Verbindlichkeit abzuschreiben, pro Jahr EUR 10.905,42. In Summe seien somit aus diesem Titel EUR 81.696,49 (EUR 70.791,07 + EUR 10.905,42) gewinnmindernd abzuziehen.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes ist anzumerken, dass betreffend das Jahr 2010 Beratungskosten iHv EUR 424.746,41 angesetzt wurden und von der belangten Behörde in der Folge nicht anerkannt wurden. Die entsprechend abweisend ergangene Beschwerdeentscheidung wurde damit begründet, dass die strittigen Rechtsanwaltskosten keine Betriebsausgaben iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG, also keine Zinsen iZm der Fremdfinanzierung von Beteiligungen darstellten, weil sie kein Entgelt für die Nutzung des kreditierten Kapitals seien, sondern Beratungsaufwand darstellten. Die Nutzung des kreditierten Kapitals wäre auch ohne diesen Beratungsaufwand möglich gewesen, es könne darin kein Entgeltcharakter erblickt werden. Gemäß § 12 Abs 2 KStG dürften bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen)

Vermögensvermehrungen und Einnahmen, mit Kapitalerträgen iSd § 97 EStG oder mit Kapitalerträgen iSd § 21 Abs 3 KStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Betreffend die Vorlage der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wurde von der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag nochmals auf dessen Rechtswidrigkeit bzw auf die fehlende Gewissheit der Rechtswidrigkeit hingewiesen.

Mit Bericht vom 10.8.2017 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die belangte Behörde bekräftigte, sie habe es nicht bloß für möglich gehalten, sondern sei aufgrund ihrer Ermittlungen bereits vor Erlassung des Abgabenbescheides zur Gewissheit gelangt, dass die Firmenwertabschreibung unzulässig gewesen und der Aufhebungsbescheid vom 22.4.2014 daher rechtskonform erlassen worden sei.

Die belangte Behörde vertrete nach wie vor die Ansicht, dass A Holding I zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der Zielgesellschaft nicht mehr zur X Gruppe, sondern zur B Gruppe gehört habe.

Zudem wurde darauf hingewiesen, dass der Verkauf der Anteile an A Holding I an B III zwar am 22.12.2010 wirksam geworden, aber bereits einige Zeit vor diesem Tag in die Wege geleitet worden sei. Es werde daher die Ansicht vertreten, dass B bereits vor dem 22.12.2010 beherrschenden Einfluss ausgeübt habe und daher auch der Transfer der Anteile an der Zielgesellschaft nur unter dem Gesichtspunkt bzw der Voraussetzung des Erwerbs der A Holding I von der B Gruppe geplant gewesen sei. Es sei angesichts dieser Umstände unstrittig, dass im ersten Schritt der Erwerb der Anteile an A Holding I und erst in weiterer Folge der Erwerb bzw die Umschichtung der Anteile an der Zielgesellschaft beabsichtigt gewesen sei.

Darüber hinaus gebe die Beschwerdeführerin explizit zu, dass sie sicher gehen wollte, dass die Firmenwertabschreibung zustehe und aus diesem Grund die Erwerbe nicht gleichzeitig durchgeführt werden sollten. Daraus gehe hervor, dass versucht worden sei, eine fremdbezogene Beteiligungsanschaffung zu konstruieren, da die B Gruppe durch den Erwerb der Anteile an A Holding I ohnehin bereits auch die Anteile an der Zielgesellschaft mittelbar gehört hätten. Der Kauf der Anteile an der Zielgesellschaft durch B III sei eigentlich nicht erforderlich gewesen, da durch den Erwerb der Anteile an A Holding I der komplette Beteiligungsstrang erworben worden sei.

Betreffend die Veröffentlichung der neuen Rz 1127 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 sei keine Änderung der Ansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich fremdbezogener Beteiligungsanschaffungen eingetreten, sondern eine Präzisierung der bereits bestehenden Rechtsansicht erfolgt. Bereits vor Veröffentlichung der Rz 1127 habe die Finanzverwaltung eine fremdbezogene Beteiligungsanschaffung gefordert. Von einer etwaigen Verletzung eines Vertrauensschutzes könne keine Rede sein, da es sich bei den Körperschaftsteuerrichtlinien um eine Verwaltungssicht und nicht um eine Gesetzesänderung handle. Dem Vorwort der Körperschaftsteuerrichtlinien sei zu

entnehmen, dass neu verlautbarte Richtlinien bei abgabenbehördlichen Prüfungen auch für vergangene Zeiträume und offene Veranlagungsfälle anwendbar seien.

Der gegenständliche Sachverhalt erfülle nicht die in § 9 Abs 7 KStG vorgesehene Voraussetzung der fremdbezogenen Anschaffung. Der Gesetzeswortlaut gebe nicht explizit vor, welcher Zeithorizont für die Beurteilung der fremdbezogenen Anschaffung herangezogen werden solle. Der Zweck, nämlich die Verweigerung der Vornahme einer Firmenwertabschreibung im Falle der Anschaffung unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen, stehe im Vordergrund des Gesetzes.

Betreffend Absetzung der Beratungskosten werde auf die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 7.8.2017, betreffend Körperschaftsteuer 2010 verwiesen. Betreffend die in Streit stehenden Fremdkapitalzinsen werde an der Feststellung festgehalten, dass diese aufgrund des nicht fremdbezogenen Beteiligungserwerbes nicht abzugsfähig seien.

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 des Kauf- und Abtretungsvertrages 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.

Und 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.

Der im Rahmen des Erörterungstermins erfolgten Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes, dass bei Stattgabe der Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhalts die angefochtenen § 299 BAO-Aufhebungsbescheide aufgehoben würden und die Sachbescheide „wegfallen“, werde von Seiten der belangten Behörde zugestimmt. Das Verfahren trete somit in die Lage vor Erlassung der § 299 BAO-Aufhebungsbescheide.

Nachdem daraufhin 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 inländische 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.

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 erwerbende Gesellschaft ausgestellt wurde, dass die jeweilige Übertragung durchgeführt wurde und (4.) eine Wartezeit von einer Stunde abgelaufen ist.

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu den Spruchpunkten I. und II. (Beschwerdestattgabe)

Mit Bescheid gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) hob die belangte Behörde am 22.4.2014 den ursprünglichen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 von Amts wegen auf und mit dem aufhebenden Bescheid verbunden wurde entsprechend § 299 Abs 2 BAO ein den aufgehobenen Bescheid ersetzender, neuer Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 erlassen.

Mit Bescheidbeschwerde vom 20.5.2014 wurden beide Bescheide vom 22.4.2014 angefochten. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war von Seiten des Bundesfinanzgerichtes zunächst über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs 1 BAO ist, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Dies ist dann der Fall, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Nicht ausschlaggebend ist der Grund für die Rechtswidrigkeit. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. zB VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Vom Bundesfinanzgericht ist zu prüfen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe die Aufhebung rechtfertigen. Gegenstand der Prüfung sind nur die von der belangten Behörde genannten Gründe, nur sie bilden die „Sache“ des Aufhebungsverfahrens (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

Im beschwerdegegenständlichen Fall begründete die belangte Behörde die durchgeführte Aufhebung des ursprünglichen Feststellungsbescheides Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 damit, dass die Beschwerdeführerin eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) unzulässigerweise zum Abzug gebracht habe, da die zugrundeliegende Beteiligung (am Gruppenmitglied, bezeichnet als „Zielgesellschaft“) von einer konzernzugehörigen Gesellschaft erworben worden sei. Da das Einkommen deshalb zu niedrig festgestellt worden sei, habe sich der Spruch des ursprünglichen Feststellungsbescheides Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 als nicht richtig erwiesen.

Es oblag somit dem Bundesfinanzgericht zu prüfen, ob sich der Spruch des ursprünglichen Feststellungsbescheides Gruppenträger 2011 tatsächlich als nicht richtig erwiesen hat, somit ob sich die von der Beschwerdeführerin durchgeführte Absetzung der Firmenwertabschreibung tatsächlich als rechtswidrig erwies:

Gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 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 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 unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter*“ erworben wurde.

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 Norm des § 9 Abs 7 KStG 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 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 einem 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 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.

Ein dementsprechend 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 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse 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 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 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 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 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 Erwerbstruktur 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.

Da sich – hinsichtlich der zu prüfenden Sache „Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung“ – der ursprüngliche Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 als richtig, also dem Gesetz entsprechend, erwies, war eine Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO nicht zulässig. Der Bescheid nach § 299 BAO vom 22.4.2014 war somit vom Bundesfinanzgericht aufzuheben, der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 22.4.2014 gehört somit nicht mehr dem Rechtsbestand an, der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 vom 3.6.2013 tritt wieder in Kraft. Die Beschwerde gegen den Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 war somit gemäß §§ 261 Abs 2 iVm 278 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Die von der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vorgenommenen weiteren Hinzurechnungen sowie der von der Beschwerdeführerin in diesem Zuge beantragte weitere Abzug von Betriebsausgaben, konnten daher nicht berücksichtigt werden.

3.2 Zu Spruchpunkt III. (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 der KStR 2013 als schädlicher Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft zu beurteilen sei, war noch keine

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden, weshalb die Revision zuzulassen war.

Wien, am 18. Oktober 2018