

TE Vwgh Erkenntnis 2024/12/19 Ra 2023/15/0054

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.12.2024

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §115 Abs1

BAO §167 Abs2

KStG 1988 §26c Z47

KStG 1988 §9 Abs7

VwRallg

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. KStG 1988 § 26c heute
2. KStG 1988 § 26c gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2025
4. KStG 1988 § 26c gültig von 24.12.2025 bis 29.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
5. KStG 1988 § 26c gültig von 31.05.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
6. KStG 1988 § 26c gültig von 20.07.2024 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
7. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
8. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
9. KStG 1988 § 26c gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. KStG 1988 § 26c gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
11. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
12. KStG 1988 § 26c gültig von 08.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
13. KStG 1988 § 26c gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
14. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
15. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
16. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

17. KStG 1988 § 26c gültig von 19.10.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2017
18. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 18.10.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
19. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
20. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
21. KStG 1988 § 26c gültig von 19.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
22. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
23. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
24. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
25. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
26. KStG 1988 § 26c gültig von 19.06.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2015
27. KStG 1988 § 26c gültig von 21.02.2015 bis 18.06.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
28. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2014 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
29. KStG 1988 § 26c gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
30. KStG 1988 § 26c gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
31. KStG 1988 § 26c gültig von 03.07.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
32. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2012 bis 02.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
33. KStG 1988 § 26c gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
34. KStG 1988 § 26c gültig von 08.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
35. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
36. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
37. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
38. KStG 1988 § 26c gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
39. KStG 1988 § 26c gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
40. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
41. KStG 1988 § 26c gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
42. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
43. KStG 1988 § 26c gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
44. KStG 1988 § 26c gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
45. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
46. KStG 1988 § 26c gültig von 16.02.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
47. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
48. KStG 1988 § 26c gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der B GmbH in S, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Kapuzinerstraße 38, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. März 2023, Zl. RV/5100064/2021, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 bis 2017, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die revisionswerbende Holding GmbH ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe iS des § 9 KStG 1988. Sie vereinbarte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - mit Anteilskauf- und Verkaufsvereinbarung („Share Sale and Purchase Agreement“) vom 8. Juli 2011 den Kauf der Anteile an zunächst drei Leasinggesellschaften (einer in Polen und zwei in Belgien ansässigen Gesellschaften) und mit Abänderungsvereinbarung („Amendment and Accession Deed“) vom 1. September 2011 einer weiteren (in Spanien ansässigen) Leasinggesellschaft von der (konzernfremden) I Holding. Alle Gesellschaften, deren Anteile erworben wurden, waren betriebsführend in der Autovermietung sowie im Flottenmanagement tätig und erbrachten an ihre Kunden mit diesen Tätigkeiten im Zusammenhang stehende Beratungsleistungen. Die revisionswerbende Holding GmbH ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe iS des Paragraph 9, KStG 1988. Sie vereinbarte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - mit Anteilskauf- und Verkaufsvereinbarung („Share Sale and Purchase Agreement“) vom 8. Juli 2011 den Kauf der Anteile an zunächst drei Leasinggesellschaften (einer in Polen und zwei in Belgien ansässigen Gesellschaften) und mit Abänderungsvereinbarung („Amendment and Accession Deed“) vom 1. September 2011 einer weiteren (in Spanien ansässigen) Leasinggesellschaft von der (konzernfremden) I Holding. Alle Gesellschaften, deren Anteile erworben wurden, waren betriebsführend in der Autovermietung sowie im Flottenmanagement tätig und erbrachten an ihre Kunden mit diesen Tätigkeiten im Zusammenhang stehende Beratungsleistungen.

2

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2012 beantragte die revisionswerbende GmbH die Aufnahme der Gesellschaften, von denen eine Gesellschaft auf eine andere zum Stichtag 1. Jänner 2012 zwischenzeitig verschmolzen wurde, in ihre Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 9 dritter Teilstich KStG 1988 beginnend ab dem Jahr 2012, woraufhin die betroffenen (nunmehr) drei ausländische Gesellschaften mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. April 2014 gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 in die Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2012 aufgenommen wurden. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2012 beantragte die revisionswerbende GmbH die Aufnahme der Gesellschaften, von denen eine Gesellschaft auf eine andere zum Stichtag 1. Jänner 2012 zwischenzeitig verschmolzen wurde, in ihre Unternehmensgruppe gemäß Paragraph 9, Absatz 9, dritter Teilstich KStG 1988 beginnend ab dem Jahr 2012, woraufhin die betroffenen (nunmehr) drei ausländische Gesellschaften mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. April 2014 gemäß Paragraph 9, Absatz 9, KStG 1988 in die Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2012 aufgenommen wurden.

3

In ihren elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2012 (eingereicht am 1. April 2014) und 2013 (eingereicht am 24. April 2015) machte die revisionswerbende GmbH in der dafür vorgesehenen Kennzahl (Kz 9297: Fünfzehntelbeträge aus Firmenwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 [nur bei Gruppenbesteuerung]) keine Firmenwertabschreibung für die erworbenen Gesellschaften geltend. Erst in ihren elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2014 (28. Jänner 2016), 2015 (28. Juni 2017) und 2016 (27. April 2018) machte sie in der Kennziffer 9297 eine Firmenwertabschreibung für die EU-Auslandsbeteiligungen geltend. Die Gruppenzugehörigkeit der in Spanien ansässigen Gesellschaft endete mit Ablauf

des Jahres 2016, woraufhin das Ausscheiden dieses Gruppenmitgliedes mit der Veranlagung 2016 mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Oktober 2017 gemäß § 9 Abs. 9 zweiter Teilstrich KStG 1988 festgestellt wurde. In der am 29. April 2019 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2017 machte die Revisionswerberin keine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 geltend, wies allerdings darauf hin, dass diese im Rahmen einer Beschwerde geltend gemacht würde. In ihren elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2012 (eingereicht am 1. April 2014) und 2013 (eingereicht am 24. April 2015) machte die revisionswerbende GmbH in der dafür vorgesehenen Kennzahl (Kz 9297: Fünfzehntelbeträge aus Firmenwertabschreibungen gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 [nur bei Gruppenbesteuerung]) keine Firmenwertabschreibung für die erworbenen Gesellschaften geltend. Erst in ihren elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2014 (28. Jänner 2016), 2015 (28. Juni 2017) und 2016 (27. April 2018) machte sie in der Kennziffer 9297 eine Firmenwertabschreibung für die EU-Auslandsbeteiligungen geltend. Die Gruppenzugehörigkeit der in Spanien ansässigen Gesellschaft endete mit Ablauf des Jahres 2016, woraufhin das Ausscheiden dieses Gruppenmitgliedes mit der Veranlagung 2016 mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Oktober 2017 gemäß Paragraph 9, Absatz 9, zweiter Teilstrich KStG 1988 festgestellt wurde. In der am 29. April 2019 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2017 machte die Revisionswerberin keine Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 geltend, wies allerdings darauf hin, dass diese im Rahmen einer Beschwerde geltend gemacht würde.

4

Im Zuge der Durchführung einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 wurde die Firmenwertabschreibung für die Jahre 2012 und 2013 vom Finanzamt gewährt, für die Jahre 2014 bis 2017 indes versagt.

5

Am 9. November 2020 erhob die revisionswerbende GmbH gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 bis 2017 Beschwerde und beehrte die Berücksichtigung von Firmenwertabschreibungen für die Auslandsbeteiligungen.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die Beschwerde (unter Abänderung der Steuerfestsetzungen) ab. Begründend traf es eine negative Feststellung dahingehend, dass in der Phase (Verhandlungen mit dem Veräußerer, Due-Diligence-Prüfung) bis zum Erwerb der Beteiligungen an den vier streitgegenständlichen Leasinggesellschaften die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 bei Aufnahme dieser Gesellschaften in die Unternehmensgruppe der Revisionswerberin für diese als Erwerberin ein Thema gewesen sei. Die revisionswerbende Gesellschaft habe beim Erwerb dieser Beteiligungen nicht in Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 so disponiert, dass sie diesen steuerlichen Vorteil in ihren Überlegungen zur Kalkulation des Kaufpreises für die erworbenen Beteiligungen mitberücksichtigt habe. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die Beschwerde (unter Abänderung der Steuerfestsetzungen) ab. Begründend traf es eine negative Feststellung dahingehend, dass in der Phase (Verhandlungen mit dem Veräußerer, Due-Diligence-Prüfung) bis zum Erwerb der Beteiligungen an den vier streitgegenständlichen Leasinggesellschaften die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 bei Aufnahme dieser Gesellschaften in die Unternehmensgruppe der Revisionswerberin für diese als Erwerberin ein Thema gewesen sei. Die revisionswerbende Gesellschaft habe beim Erwerb dieser Beteiligungen nicht in Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 so disponiert, dass sie diesen steuerlichen Vorteil in ihren Überlegungen zur Kalkulation des Kaufpreises für die erworbenen Beteiligungen mitberücksichtigt habe.

7

Im Rahmen der Beweiswürdigung führte das BFG aus, diese negative Sachverhaltsfeststellung ergebe sich aus einer Würdigung der folgenden Umstände: Die revisionswerbende Gesellschaft habe zum Einen trotz diesbezüglicher Aufforderung des BFG mit Beschluss vom 2. Dezember 2022 keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 betreffend die erworbenen Anteile an den genannten Gesellschaften ein Thema beim Erwerb gewesen sei, erbracht. Zum anderen sei in den ersten beiden Jahren der Aufnahme dieser Gesellschaften in die Unternehmensgruppe (2012 und 2013) keine Firmenwertabschreibung in der dafür vorgesehenen Kennziffer der Körperschaftsteuererklärung angesetzt worden.

Auch aus den dem BFG vorgelegten Unterlagen - insbesondere dem Kaufvertrag über die Beteiligungen vom 9. Juli 2011 oder aus den Jahresabschlüssen der Revisionswerberin - ergäben sich keine Anhaltspunkte, dass beim Erwerb dieser Beteiligungen die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung eine wertbeeinflussende Rolle gespielt habe. Im Rahmen der Beweiswürdigung führte das BFG aus, diese negative Sachverhaltsfeststellung ergebe sich aus einer Würdigung der folgenden Umstände: Die revisionswerbende Gesellschaft habe zum Einen trotz diesbezüglicher Aufforderung des BFG mit Beschluss vom 2. Dezember 2022 keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 betreffend die erworbenen Anteile an den genannten Gesellschaften ein Thema beim Erwerb gewesen sei, erbracht. Zum anderen sei in den ersten beiden Jahren der Aufnahme dieser Gesellschaften in die Unternehmensgruppe (2012 und 2013) keine Firmenwertabschreibung in der dafür vorgesehenen Kennziffer der Körperschaftsteuererklärung angesetzt worden. Auch aus den dem BFG vorgelegten Unterlagen - insbesondere dem Kaufvertrag über die Beteiligungen vom 9. Juli 2011 oder aus den Jahresabschlüssen der Revisionswerberin - ergäben sich keine Anhaltspunkte, dass beim Erwerb dieser Beteiligungen die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung eine wertbeeinflussende Rolle gespielt habe.

8

Soweit die revisionswerbende Gesellschaft in einem Schriftsatz darauf verwiesen habe, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung für sie ein Thema gewesen sei, weil in der Literatur erstmalig im Jahr 2004 die unionsrechtliche Unzulässigkeit des gesetzlichen Ausschlusses der Firmenwertabschreibung für EU-Auslandsbeteiligungen aufgezeigt worden sei, sei festzuhalten, dass aus in der Literatur - nicht auf die konkreten Beteiligungserwerbe der Revisionswerberin bezogenen - geäußerten unionsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 13/2014 nicht geschlossen werden könne, dass die Revisionswerberin bei den Kaufpreisverhandlungen diese Bedenken geteilt habe und daher von der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung bei Einbezug der erworbenen Gesellschaften in ihre Unternehmensgruppe ausgegangen sei. Überdies habe es in der Literatur auch viele Vertreter gegeben, die die Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht als unionsrechtswidrig angesehen und daher keine diesbezüglichen Bedenken gehabt hätten. Soweit die revisionswerbende Gesellschaft in einem Schriftsatz darauf verwiesen habe, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung für sie ein Thema gewesen sei, weil in der Literatur erstmalig im Jahr 2004 die unionsrechtliche Unzulässigkeit des gesetzlichen Ausschlusses der Firmenwertabschreibung für EU-Auslandsbeteiligungen aufgezeigt worden sei, sei festzuhalten, dass aus in der Literatur - nicht auf die konkreten Beteiligungserwerbe der Revisionswerberin bezogenen - geäußerten unionsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 13 aus 2014, nicht geschlossen werden könne, dass die Revisionswerberin bei den Kaufpreisverhandlungen diese Bedenken geteilt habe und daher von der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung bei Einbezug der erworbenen Gesellschaften in ihre Unternehmensgruppe ausgegangen sei. Überdies habe es in der Literatur auch viele Vertreter gegeben, die die Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 nicht als unionsrechtswidrig angesehen und daher keine diesbezüglichen Bedenken gehabt hätten.

9

Wenn die revisionswerbende Gesellschaft ausführe, man habe aus kaufmännischer Vorsicht und im Sinne der damaligen Verwaltungspraxis keine Firmenwertabschreibung geltend gemacht, fehle für die Richtigkeit dieses Vorbringens jeglicher Nachweis. Auch eine Glaubhaftmachung in diese Richtung sei nicht erfolgt. Schließlich sei festzuhalten, dass die kaufmännische Vorsicht eher gebieten würde, eine Firmenwertabschreibung von deren europarechtlicher Zulässigkeit man ausgehe, in der Abgabenerklärung geltend zu machen und das Abweichen von der von der Finanzverwaltung vertretenen Sichtweise in einer Beilage zur Abgabenerklärung im Sinn des § 119 BAO offenzulegen. Soweit die revisionswerbende Gesellschaft in einem weiteren Schriftsatz vertrete, dass es einen Erfahrungssatz gebe, wonach für Erwerbe ab 2008 bereits allgemein, dh. gemeint ohne jeglichen Nachweis, eine potentielle Kaufpreisbeeinflussung anzunehmen sei, sei ein solcher für das erkennende Gericht nicht feststellbar. Wenn die revisionswerbende Gesellschaft ausführe, man habe aus kaufmännischer Vorsicht und im Sinne der damaligen Verwaltungspraxis keine Firmenwertabschreibung geltend gemacht, fehle für die Richtigkeit dieses Vorbringens jeglicher Nachweis. Auch eine Glaubhaftmachung in diese Richtung sei nicht erfolgt. Schließlich sei festzuhalten, dass die kaufmännische Vorsicht eher gebieten würde, eine Firmenwertabschreibung von deren europarechtlicher Zulässigkeit man ausgehe, in der Abgabenerklärung geltend zu machen und das Abweichen von der von der

Finanzverwaltung vertretenen Sichtweise in einer Beilage zur Abgabenerklärung im Sinn des Paragraph 119, BAO offenzulegen. Soweit die revisionswerbende Gesellschaft in einem weiteren Schriftsatz vertrete, dass es einen Erfahrungssatz gebe, wonach für Erwerbe ab 2008 bereits allgemein, dh. gemeint ohne jeglichen Nachweis, eine potentielle Kaufpreisbeeinflussung anzunehmen sei, sei ein solcher für das erkennende Gericht nicht feststellbar.

10

In rechtlicher Hinsicht führte das BFG aus, § 26c Z 47 KStG 1988 setze eine abstrakte Eignung der Firmenwertabschreibung voraus, dass sich der steuerliche Vorteil daraus auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können. Es komme daher darauf an, dass der Erwerber im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs davon habe ausgehen können, dass die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung durch den Erwerb erfüllt würden, dh. dass die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung bei Einbeziehung in die Gruppe bestehe. In rechtlicher Hinsicht führte das BFG aus, Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 setze eine abstrakte Eignung der Firmenwertabschreibung voraus, dass sich der steuerliche Vorteil daraus auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können. Es komme daher darauf an, dass der Erwerber im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs davon habe ausgehen können, dass die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung durch den Erwerb erfüllt würden, dh. dass die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung bei Einbeziehung in die Gruppe bestehe.

11

Soweit im Betriebsprüfungsbericht vom 26. September 2019 sowie auch im Vorlagebericht vom 3. Februar 2021 vom Finanzamt der Standpunkt vertreten werde, dass die Firmenwertabschreibung auf die mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2011 erworbenen Beteiligungen deswegen nicht zustehen würde, weil im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen für 2012 und 2013 diese nicht beantragt worden sei, sei festzuhalten, dass sich weder für inländische noch für ausländische Beteiligungen aus dem Gesetz ein Antragserfordernis ergebe. Auch die Übergangsregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 sehe dies nicht vor. Soweit sich das Finanzamt hierzu auf eine entsprechende Information des Bundesministeriums für Finanzen von 16. Juni 2016, BMF-010203/0178-VI/6/2016 (Punkt 3) stütze, sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Aussagen in Erlässen oder in allgemeinen Rechtsauskünften der Verwaltung keine Bindungswirkung für die Verwaltungsgerichte entfalten könnten. Soweit im Betriebsprüfungsbericht vom 26. September 2019 sowie auch im Vorlagebericht vom 3. Februar 2021 vom Finanzamt der Standpunkt vertreten werde, dass die Firmenwertabschreibung auf die mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2011 erworbenen Beteiligungen deswegen nicht zustehen würde, weil im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen für 2012 und 2013 diese nicht beantragt worden sei, sei festzuhalten, dass sich weder für inländische noch für ausländische Beteiligungen aus dem Gesetz ein Antragserfordernis ergebe. Auch die Übergangsregelung des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 sehe dies nicht vor. Soweit sich das Finanzamt hierzu auf eine entsprechende Information des Bundesministeriums für Finanzen von 16. Juni 2016, BMF-010203/0178-VI/6/2016 (Punkt 3) stütze, sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Aussagen in Erlässen oder in allgemeinen Rechtsauskünften der Verwaltung keine Bindungswirkung für die Verwaltungsgerichte entfalten könnten.

12

Die in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage enthaltene Aussage, wonach der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst habe werden können, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung „zweifelsfrei“ davon ausgehen habe können, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zustehe, bedeute, dass für die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung ab dem Veranlagungsjahr 2014 von demjenigen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, der die Firmenwertabschreibung geltend machen wolle, nachgewiesen werden müsse, dass er bei der Kalkulation der Gegenleistung für den Beteiligungserwerb den aus der Firmenwertabschreibung erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen mitberücksichtigt habe (Hinweis auf VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023, Rn. 25).

13

Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass der Erwerber einer Beteiligung keinen konkreten Nachweis erbringen müsse, ob und in welcher Höhe der Steuereffekt der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 den Kaufpreis tatsächlich beeinflusst habe und daher die abstrakte Kaufpreisrelevanz der Firmenwertabschreibung ausreichen würde, sei nur insoweit beizupflichten, dass ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung nicht erforderlich sei (Hinweis auf VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023, Rn. 26). Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass der Erwerber einer Beteiligung keinen konkreten Nachweis erbringen müsse, ob

und in welcher Höhe der Steuereffekt der Firmenwertabschreibung des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 den Kaufpreis tatsächlich beeinflusst habe und daher die abstrakte Kaufpreisrelevanz der Firmenwertabschreibung ausreichen würde, sei nur insoweit beizupflichten, dass ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung nicht erforderlich sei (Hinweis auf VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023, Rn. 26).

14

Das zu diesem Thema in der Beschwerde in der Folge erstattete Vorbringen, wonach jedenfalls von einer Kaufpreisrelevanz der Firmenwertabschreibung auszugehen sei, wenn der Gruppen-Einbezug innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb erfolge bzw. dass eine gesetzliche Vermutung zugunsten der Kaufpreisbeeinflussung für den Inlandsfall bestehen würde, sei vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis nicht geteilt worden. Daher sei auch die in der Beschwerde gezogene Schlussfolgerung unzutreffend, dass bei zeitnahe Gruppen-Einbezug eine Kaufpreisrelevanz im Sinn des § 26c Z 47 KStG 1988 auch dann als gegeben anzusehen sei, wenn der Erwerber die Firmenwertabschreibung nicht im Kaufpreis veranschlagt oder nicht einmal von der Existenz gewusst habe. Vielmehr sei in Zweifelsfällen sehr wohl von demjenigen, der die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 geltend macht, nachzuweisen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei der Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können. Genau ein solcher vom Verwaltungsgerichtshof angesprochener Zweifelsfall liege im gegenständlichen Fall vor, weil in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 - sohin in den ersten beiden Jahren nach Aufnahme jener Gesellschaften, für die Revisionswerberin in den gegenständlichen Jahren die Firmenwertabschreibung geltend gemacht habe, in die Unternehmensgruppe - keine Firmenwertabschreibung betreffend diese Gesellschaften erklärt worden sei und es zweifelhaft sei, ob sich die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis ausgewirkt habe. Auch in dem vorgelegten Share Sale and Purchase Agreement vom 8. Juli 2011 bzw. in der Änderungs- und Beitrittsurkunde vom 1. September 2011 fänden sich keine Hinweise, dass die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung Einfluss auf den Kaufpreis genommen haben könnte. Das zu diesem Thema in der Beschwerde in der Folge erstattete Vorbringen, wonach jedenfalls von einer Kaufpreisrelevanz der Firmenwertabschreibung auszugehen sei, wenn der Gruppen-Einbezug innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb erfolge bzw. dass eine gesetzliche Vermutung zugunsten der Kaufpreisbeeinflussung für den Inlandsfall bestehen würde, sei vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis nicht geteilt worden. Daher sei auch die in der Beschwerde gezogene Schlussfolgerung unzutreffend, dass bei zeitnahe Gruppen-Einbezug eine Kaufpreisrelevanz im Sinn des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 auch dann als gegeben anzusehen sei, wenn der Erwerber die Firmenwertabschreibung nicht im Kaufpreis veranschlagt oder nicht einmal von der Existenz gewusst habe. Vielmehr sei in Zweifelsfällen sehr wohl von demjenigen, der die Firmenwertabschreibung des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 geltend macht, nachzuweisen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei der Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können. Genau ein solcher vom Verwaltungsgerichtshof angesprochener Zweifelsfall liege im gegenständlichen Fall vor, weil in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 - sohin in den ersten beiden Jahren nach Aufnahme jener Gesellschaften, für die Revisionswerberin in den gegenständlichen Jahren die Firmenwertabschreibung geltend gemacht habe, in die Unternehmensgruppe - keine Firmenwertabschreibung betreffend diese Gesellschaften erklärt worden sei und es zweifelhaft sei, ob sich die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis ausgewirkt habe. Auch in dem vorgelegten Share Sale and Purchase Agreement vom 8. Juli 2011 bzw. in der Änderungs- und Beitrittsurkunde vom 1. September 2011 fänden sich keine Hinweise, dass die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung Einfluss auf den Kaufpreis genommen haben könnte.

15

Eine abstrakte Möglichkeit einer Kaufpreisbeeinflussung der Firmenwertabschreibung könne nach Dafürhalten des BFG nur dann bejaht werden, wenn der Erwerber vor dem Erwerb, dh. im Zuge der Phase der Entscheidungsfindung, ob und unter welchen Konditionen es zum Erwerb der Beteiligung komme oder nicht, von der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei Einbeziehung in die Gruppe ausgegangen sei. Soweit diesbezüglich von der Revisionswerberin vertreten werde, dass in Abgabensachen generell nicht eine volle Gewissheit, sondern die größte Wahrscheinlichkeit von Relevanz sei, sei festzuhalten, dass die Frage, ob ein Zweifelsfall vorliege von der Frage des Nachweises der Kaufpreisbeeinflussung zu trennen sei. Wenn ein Zweifelsfall vorliege, wovon das BFG aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ausgehe, sei gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beschwerdeverfahrens - mit dem sich aus der Rechtsprechung ergebenden Maßstab für die Feststellung von

Tatsachen (Hinweis auf Ritz/Koran, BAO7 § 167 Tz 8 mwN) - festzustellen, ob die Möglichkeit der Kaufpreisbeeinflussung wegen Miteinbeziehung bei den Überlegungen zur Kalkulation des Kaufpreises bzw.- wie vom steuerlichen Vertreter der Revisionswerberin in der mündlichen Verhandlung vorgebracht - der Kaufpreisobergrenze nachgewiesen worden sei oder nicht. Dabei müsse nach Ansicht des BFG die tatsächliche Beeinflussung der Kaufpreiskalkulation wegen des mitberücksichtigten Vorteils der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 feststehen. Eine abstrakte Möglichkeit einer Kaufpreisbeeinflussung der Firmenwertabschreibung könne nach Dafürhalten des BFG nur dann bejaht werden, wenn der Erwerber vor dem Erwerb, dh. im Zuge der Phase der Entscheidungsfindung, ob und unter welchen Konditionen es zum Erwerb der Beteiligung komme oder nicht, von der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei Einbeziehung in die Gruppe ausgegangen sei. Soweit diesbezüglich von der Revisionswerberin vertreten werde, dass in Abgabensachen generell nicht eine volle Gewissheit, sondern die größte Wahrscheinlichkeit von Relevanz sei, sei festzuhalten, dass die Frage, ob ein Zweifelsfall vorliege von der Frage des Nachweises der Kaufpreisbeeinflussung zu trennen sei. Wenn ein Zweifelsfall vorliege, wovon das BFG aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ausgehe, sei gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beschwerdeverfahrens - mit dem sich aus der Rechtsprechung ergebenden Maßstab für die Feststellung von Tatsachen (Hinweis auf Ritz/Koran, BAO7 Paragraph 167, Tz 8 mwN) - festzustellen, ob die Möglichkeit der Kaufpreisbeeinflussung wegen Miteinbeziehung bei den Überlegungen zur Kalkulation des Kaufpreises bzw.- wie vom steuerlichen Vertreter der Revisionswerberin in der mündlichen Verhandlung vorgebracht - der Kaufpreisobergrenze nachgewiesen worden sei oder nicht. Dabei müsse nach Ansicht des BFG die tatsächliche Beeinflussung der Kaufpreiskalkulation wegen des mitberücksichtigten Vorteils der Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 feststehen.

16

Die Revisionswerberin habe auch in Abrede gestellt, dass die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs im Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, für den Revisionsfall anwendbar seien. Das BFG gehe demgegenüber von einer Anwendbarkeit auf den gegenständlichen Fall aus, weil der Verwaltungsgerichtshof die Regelung des § 26c Z 47 KStG 1988 ohne Unterscheidung danach ausgelegt habe, ob es sich um einen Inlandsfall oder einen dem Inlandsfall - infolge Verdrängungswirkung des Unionsrechts - gleichgestellten Fall einer EU-Beteiligung handle. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Auslegung der Bestimmung nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Inländerdiskriminierung führe und für den Inlandsfall sohin keine strengeren Voraussetzungen an die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen statuiert werden dürfen als für den ebenfalls in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Sachverhalt des Erwerbes einer Beteiligung an einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat. Die Revisionswerberin habe auch in Abrede gestellt, dass die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs im Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, für den Revisionsfall anwendbar seien. Das BFG gehe demgegenüber von einer Anwendbarkeit auf den gegenständlichen Fall aus, weil der Verwaltungsgerichtshof die Regelung des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 ohne Unterscheidung danach ausgelegt habe, ob es sich um einen Inlandsfall oder einen dem Inlandsfall - infolge Verdrängungswirkung des Unionsrechts - gleichgestellten Fall einer EU-Beteiligung handle. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Auslegung der Bestimmung nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Inländerdiskriminierung führe und für den Inlandsfall sohin keine strengeren Voraussetzungen an die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen statuiert werden dürfen als für den ebenfalls in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Sachverhalt des Erwerbes einer Beteiligung an einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat.

17

Überdies habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, in einem Auslandsfall ebenfalls Aussagen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 26c Z 47 KStG 1988 getroffen und dabei auf die Entscheidung des EuGH vom 6. Oktober 2015, C-66/14, ausdrücklich Bezug genommen. Dabei habe der Verwaltungsgerichtshof die bereits im Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, vertretene Ansicht bestätigt, dass der Vertrauensschutztatbestand immer dann zur Anwendung komme, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert habe, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation zur Gegenleistung mitberücksichtigt habe. Auch habe er die Rechtsansicht wiederholt, dass der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung (ab 2014) fortführen wolle, im Zweifelsfall darzulegen habe, dass bzw. inwiefern diese bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können. Überdies habe der

Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, in einem Auslandsfall ebenfalls Aussagen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 getroffen und dabei auf die Entscheidung des EuGH vom 6. Oktober 2015, C-66/14, ausdrücklich Bezug genommen. Dabei habe der Verwaltungsgerichtshof die bereits im Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, vertretene Ansicht bestätigt, dass der Vertrauensschutztatbestand immer dann zur Anwendung komme, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert habe, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation zur Gegenleistung mitberücksichtigt habe. Auch habe er die Rechtsansicht wiederholt, dass der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung (ab 2014) fortführen wolle, im Zweifelsfall darzulegen habe, dass bzw. inwiefern diese bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können.

18

Ob vor dem Erwerb der Beteiligung die Möglichkeit einer steuerlichen Firmenwertabschreibung Thema der Überlegungen des Erwerbers gewesen sei oder nicht, sei eine Tatfrage. Es sei daher aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu entscheiden, ob bzw. inwiefern vor dem Erwerb der Beteiligung die Möglichkeit einer steuerlichen Firmenwertabschreibung bei der Kalkulation des Preises für die erworbenen Beteiligungen überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können. Die BAO kenne keine gebundene Beweiswürdigung. Auch könne entgegen der offenbaren Ansicht der Revisionswerberin aus dem Gesetzeswortlaut des § 26c Z 47 KStG 1988 keine Beweiserleichterung bzw. keine hohe Beweislast oder eine gesetzliche Vermutung zugunsten der Kaufpreisbeeinflussung bei zeitnahe Einbezug in die Gruppe abgeleitet werden. So könne beispielsweise im Revisionsfall dann, wenn in den Abgabenerklärungen in der dafür vorgesehenen Kennzahl keine Firmenwertabschreibung bei Erwerb einer inländischen Beteiligung angesetzt werde, nicht alleine aus dem Umstand, dass diese Gesellschaft zeitnahe in die Gruppe einbezogen worden sei, gefolgert werden, dass die Firmenwertabschreibung den Kaufpreis dennoch habe beeinflussen können. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe, sei in der für die Firmenwertabschreibung in der Gruppe gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 vorgesehenen Kennziffer der Körperschaftsteuererklärung für die Jahre 2012 und 2013, dh. in den ersten beiden Jahren der Gruppenzugehörigkeit der in Rede stehenden ausländischen Gruppenmitglieder von der Revisionswerberin keine Firmenwertabschreibung angesetzt worden. Der Nichtansatz einer Firmenwertabschreibung in den Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 spreche gegen eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung. Da von der Revisionswerberin auch nach Aufforderung durch das BFG keinerlei Nachweise für die Möglichkeit der Einflussnahme der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis der im Jahr 2011 erworbenen Beteiligungen vorgelegt worden seien, sondern lediglich rechtliche Ausführungen zur Frage, wann eine abstrakte Kaufpreisbeeinflussung zu bejahen sei bzw. bloß auf Literaturaussagen zur Unionskonformität der Bestimmung verwiesen worden sei, weshalb es der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen würde, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung bei Erwerb der Beteiligung ein Thema gewesen sei, sei davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall kein Nachweis dafür vorliege, dass sich die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis der erworbenen Beteiligungen auswirken habe können. Das Tatbestandsmerkmal des § 26c Z 47 KStG 1988, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können, sei sohin nicht erfüllt und erweise sich die Beschwerde daher als nicht berechtigt. Ob vor dem Erwerb der Beteiligung die Möglichkeit einer steuerlichen Firmenwertabschreibung Thema der Überlegungen des Erwerbers gewesen sei oder nicht, sei eine Tatfrage. Es sei daher aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO zu entscheiden, ob bzw. inwiefern vor dem Erwerb der Beteiligung die Möglichkeit einer steuerlichen Firmenwertabschreibung bei der Kalkulation des Preises für die erworbenen Beteiligungen überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können. Die BAO kenne keine gebundene Beweiswürdigung. Auch könne entgegen der offenbaren Ansicht der Revisionswerberin aus dem Gesetzeswortlaut des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 keine Beweiserleichterung bzw. keine hohe Beweislast oder eine gesetzliche Vermutung zugunsten der Kaufpreisbeeinflussung bei zeitnahe Einbezug in die Gruppe abgeleitet werden. So könne beispielsweise im Revisionsfall dann, wenn in den Abgabenerklärungen in der dafür vorgesehenen Kennzahl keine Firmenwertabschreibung bei Erwerb einer inländischen Beteiligung angesetzt werde, nicht alleine aus dem Umstand, dass diese Gesellschaft zeitnahe in die Gruppe einbezogen worden sei, gefolgert werden, dass die Firmenwertabschreibung den Kaufpreis dennoch habe beeinflussen können. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe, sei in der für die Firmenwertabschreibung in

der Gruppe gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 vorgesehenen Kennziffer der Körperschaftsteuererklärung für die Jahre 2012 und 2013, dh. in den ersten beiden Jahren der Gruppenzugehörigkeit der in Rede stehenden ausländischen Gruppenmitglieder von der Revisionswerberin keine Firmenwertabschreibung angesetzt worden. Der Nichtansatz einer Firmenwertabschreibung in den Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 spreche gegen eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung. Da von der Revisionswerberin auch nach Aufforderung durch das BFG keinerlei Nachweise für die Möglichkeit der Einflussnahme der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis der im Jahr 2011 erworbenen Beteiligungen vorgelegt worden seien, sondern lediglich rechtliche Ausführungen zur Frage, wann eine abstrakte Kaufpreisbeeinflussung zu bejahen sei bzw. bloß auf Literaturaussagen zur Unionskonformität der Bestimmung verwiesen worden sei, weshalb es der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen würde, dass die Möglichkeit bzw. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung bei Erwerb der Beteiligung ein Thema gewesen sei, sei davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall kein Nachweis dafür vorliege, dass sich die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis der erworbenen Beteiligungen auswirken habe können. Das Tatbestandsmerkmal des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können, sei sohin nicht erfüllt und erweise sich die Beschwerde daher als nicht berechtigt.

19

Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil es „der vom Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 22.11.2022, Ro 2022/15/0023, und vom 1.3.2023, Ro 20022/13/0008, dargelegten Rechtsansicht betreffend die Auslegung des § 26c Z 47 KStG 1988 gefolgt [sei]. Im Übrigen seien lediglich Tatfragen zu lösen gewesen und sei die Beweiswürdigung im Einzelfall nicht revisibel (vgl. zB VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014; VwGH 14.12.2022, Ra 2019/13/0068).“ Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil es „der vom Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 22.11.2022, Ro 2022/15/0023, und vom 1.3.2023, Ro 20022/13/0008, dargelegten Rechtsansicht betreffend die Auslegung des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 gefolgt [sei]. Im Übrigen seien lediglich Tatfragen zu lösen gewesen und sei die Beweiswürdigung im Einzelfall nicht revisibel vergleiche , zB VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014; VwGH 14.12.2022, Ra 2019/13/0068).“

20

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit bringt die revisionswerbende Gesellschaft vor, zu § 26c Z 47 KStG 1988 fehle im Detail Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, ob bei Entrichtung eines Kaufpreises und Gruppen-Einbezug innerhalb weniger Jahre (wie im Revisionsfall) ein „Zweifelsfall“ vorliege und eine Darlegungspflicht hinsichtlich der Beeinflussung der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis bestehe. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, sei nämlich unstrittig kein Kaufpreis entrichtet worden und sei eine Kaufpreisbeeinflussung (schon) deshalb ausgeschlossen gewesen. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, sei die Kaufpreisbeeinflussung hingegen unstrittig gegeben und sachverhaltsmäßig festgestellt gewesen. Ferner bestehe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Auslegung von § 26c Z 47 KStG 1988 im Anwendungsbereich des im Revisionsfall zu berücksichtigenden Unionsrechts und zu der Frage, wie das in § 26c Z 47 KStG 1988 zum Ausdruck kommende verfassungsrechtliche Erfordernis eines Vertrauensschutzes unionsrechtlich zu gewichten sei. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, habe einen Inlandsfall außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts betroffen, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, einen Drittlandsfall, auf den der Gerichtshof Unionsrecht als nicht anwendbar angesehen habe. Es bestehe auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu der Frage, ob die auf den Revisionsfall anwendbare Vorschrift des § 26c Z 47 KStG 1988 überhaupt mit Unionsrecht vereinbar sei, somit einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich sei. Zudem weiche das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Inlandsbeteiligungen und Drittlandsbeteiligungen ab. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seien die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 (24 Blg. 25. GP S 12) für die Auslegung des § 26c Z 47 KStG 1988 maßgeblich, wonach eine Kaufpreisbeeinflussung bei inländischen Beteiligungen „jedenfalls“ bei Einbezug in die Gruppe „innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb“ vorliege (typisierende Betrachtungsweise). Entgegen dieser Rechtsprechung sei nach dem angefochtenem Erkenntnis selbst bei Erfüllung dieser Voraussetzung im Inlandsfall nicht von einer Kaufpreisbeeinflussung auszugehen, wenn „in den Abgabenerklärungen in der dafür vorgesehenen Kennzahl keine Firmenwertabschreibung [...] angesetzt wird“. Die Rechtsprechung des BFG zur Fortführung der

Firmenwertabschreibung beim Erwerb von Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften gemäß § 26c Z 47 KStG 1988 sei unterschiedlich, wie das BFG-Erkenntnis vom 19. März 2021, RV/7103647/2019 und das angefochtene Erkenntnis vom 29. März 2023, RV/5100064/2021, zeigten. Den Rechtsfragen komme somit einzelfallübergreifende und rechtssystematische Bedeutung zu. Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit bringt die revisionswerbende Gesellschaft vor, zu Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 fehle im Detail Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, ob bei Entrichtung eines Kaufpreises und Gruppen-Einbezug innerhalb weniger Jahre (wie im Revisionsfall) ein „Zweifelsfall“ vorliege und eine Darlegungspflicht hinsichtlich der Beeinflussung der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis bestehe. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, sei nämlich unstrittig kein Kaufpreis entrichtet worden und sei eine Kaufpreisbeeinflussung (schon) deshalb ausgeschlossen gewesen. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, sei die Kaufpreisbeeinflussung hingegen unstrittig gegeben und sachverhaltsmäßig festgestellt gewesen. Ferner bestehe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Auslegung von Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 im Anwendungsbereich des im Revisionsfall zu berücksichtigenden Unionsrechts und zu der Frage, wie das in Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 zum Ausdruck kommende verfassungsrechtliche Erfordernis eines Vertrauensschutzes unionsrechtlich zu gewichten sei. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, habe einen Inlandsfall außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts betroffen, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0008, einen Drittlandsfall, auf den der Gerichtshof Unionsrecht als nicht anwendbar angesehen habe. Es bestehe auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu der Frage, ob die auf den Revisionsfall anwendbare Vorschrift des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 überhaupt mit Unionsrecht vereinbar sei, somit einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich sei. Zudem weiche das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Inlandsbeteiligungen und Drittlandsbeteiligungen ab. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seien die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 (24 Blg. 25. Gesetzgebungsperiode, S 12) für die Auslegung des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 maßgeblich, wonach eine Kaufpreisbeeinflussung bei inländischen Beteiligungen „jedenfalls“ bei Einbezug in die Gruppe „innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb“ vorliege (typisierende Betrachtungsweise). Entgegen dieser Rechtsprechung sei nach dem angefochtenem Erkenntnis selbst bei Erfüllung dieser Voraussetzung im Inlandsfall nicht von einer Kaufpreisbeeinflussung auszugehen, wenn „in den Abgabenerklärungen in der dafür vorgesehenen Kennzahl keine Firmenwertabschreibung [...] angesetzt wird“. Die Rechtsprechung des BFG zur Fortführung der Firmenwertabschreibung beim Erwerb von Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften gemäß Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 sei unterschiedlich, wie das BFG-Erkenntnis vom 19. März 2021, RV/7103647/2019 und das angefochtene Erkenntnis vom 29. März 2023, RV/5100064/2021, zeigten. Den Rechtsfragen komme somit einzelfallübergreifende und rechtssystematische Bedeutung zu.

21

Das Finanzamt erstattete - nach hg. Einleitung des Vorverfahrens - eine Revisionsbeantwortung, in der es mit näherer Begründung die Abweisung der Revision beantragte.

22

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

23

Die Revision ist zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.

24

Die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wurde - neben dem Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 - mit dem Steuerreformgesetz 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. Danach konnte beim Erwerb von Beteiligungen (Share-Deal) an Gesellschaften, die Gruppenmitglieder werden, auf einen Zeitraum von 15 Jahren eine Firmenwertabschreibung (bis zum Ausmaß von 50 % des Kaufpreises der Beteiligung) vorgenommen werden. Die Firmenwertabschreibung im Sinne des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 wurde - neben dem Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 - mit dem Steuerreformgesetz 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. Danach konnte beim Erwerb von Beteiligungen (Share-Deal) an Gesellschaften, die Gruppenmitglieder werden, auf einen Zeitraum von 15 Jahren eine Firmenwertabschreibung (bis zum Ausmaß von 50 % des Kaufpreises der Beteiligung) vorgenommen werden.

25

Mit dem AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, wurde diese steuerliche Regelung in § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. März 2014 begrenzt, womit für Neuerwerbe von Beteiligungen keinerlei Firmenwertabschreibung mehr zur Verfügung stehen sollte. Mit dem AbgÄG 2014, Bundesgesetzblatt Teil eins, 13 aus 2014,, wurde diese steuerliche Regelung in Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. März 2014 begrenzt, womit für Neuerwerbe von Beteiligungen keinerlei Firmenwertabschreibung mehr zur Verfügung stehen sollte.

26

Für die vor dem 1. März 2014 angeschafften Beteiligungen wurde zudem in § 26c Z 47 KStG 1988 hinsichtlich der weiteren Abziehbarkeit noch offener Fünftel aus einer Firmenwertabschreibung folgende Vertrauensschutzklausel eingeführt: Für die vor dem 1. März 2014 angeschafften Beteiligungen wurde zudem in Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 hinsichtlich der weiteren Abziehbarkeit noch offener Fünftel aus einer Firmenwertabschreibung folgende Vertrauensschutzklausel eingeführt:

„§ 9 Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünftel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.“ „§ 9 Absatz 7, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 13 aus 2014, tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünftel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.“

27

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 halten dazu fest (24 Blg 25. GP S 12) Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 halten dazu fest (24 Blg 25. Gesetzgebungsperiode , S 12):

„Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in § 26c vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünftel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.“ „Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in Paragraph 26 c, vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünftel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der

Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauensstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.“

28

Entscheidend für den Erhalt der noch offenen Fünftehtelabschreibungen für vor dem 1. März 2014 erfolgte Beteiligungserwerbe ist demnach, dass „sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“. Diesfalls soll im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zum Vertrauensschutz die Firmenwertabschreibung fortgeführt werden dürfen.

29

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, hierzu ausgesprochen hat, soll der Vertrauensschutztatbestand sohin immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt. Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können (ebenso VwGH 1.3.2023, Ro 2022/13/0008).

30

Das BFG hat sich vor diesem Hintergrund im Revisionsfall völlig zutreffend ausführlich mit der Frage auseinander gesetzt, inwiefern die revisionswerbende Gesellschaft im Zuge der Phase der Entscheidungsfindung, ob und unter welchen Konditionen es zum Erwerb der streitgegenständlichen Beteiligungen komme oder nicht, von der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei Einbeziehung in die Gruppe ausgegangen sei und bei der Kalkulation der Gegenleistung für den Beteiligungserwerb den aus der Firmenwertabschreibung erwachsenden steuerlichen Vorteil in ihren Überlegungen mitberücksichtigt habe.

31

Dabei hat sich das BFG nicht auf den Umstand der Geltendmachung der Firmenwertabschreibung in der Körperschaftsteuer als alleiniges Indiz gegen eine Kaufpreisbeeinflussung gestützt, sondern sich mit dem gesamten diesbezüglichen Vorbringen der revisionswerbenden Partei auseinander gesetzt. Auch in dem vorgelegten Share Sale and Purchase Agreement vom 8. Juli 2011 bzw. in der Änderungs- und Beitrittsurkunde vom 1. September 2011 fänden sich - so das BFG - keine Hinweise, dass die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung Einfluss auf die Kaufpreisbestimmung genommen haben könnte.

32

Dem BFG ist auch zuzustimmen, dass es keinen festen Erfahrungssatz gibt, wonach „jedenfalls“ von einer Kaufpreisrelevanz der Firmenwertabschreibung auszugehen sei, wenn der Gruppen-Einbezug einer erworbenen (in- oder ausländischen) Beteiligung zeitnah innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb erfolgt. Vielmehr kann auch dies nur ein Indiz sein, das im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung bei der Feststellung des Sachverhalts entsprechend zu würdigen und allfälligen gegenläufigen Indizien gegenüber zu stellen ist. Eine einseitige gesetzliche Vermutung zugunsten einer Kaufpreisbeeinflussung beim Erwerb inländischer Beteiligungen besteht dabei nicht. Die in den Erläuterungen getroffene diesbezügliche Aussage findet im Gesetz keine Deckung. Dementsprechend hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits in seinem Erkenntnis vom 17. November 2022, Ro 2022/15/0023, in einem Inlandsfall die Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung verneint.

33

Wie das BFG ebenfalls zutreffend ausgeführt hat, ist die Frage der Auswirkung der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises beim Erwerb der Beteiligung letztlich eine Tatfrage, die auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

34

Für den Erwerb von Inlands- und Auslandsbeteiligungen gelten dabei - wie das BFG zutreffend erkannt hat - die

gleichen Maßstäbe, weshalb für die Unionsrechtsbedenken der Revision kein Raum bleibt. Für die Anwendbarkeit des § 26c Z 47 KStG 1988 ist es daher in beiden Fällen ausreichend, wenn festgestellt werden kann, dass der Erwerber beim Erwerb der Beteiligung konkret von einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung (bei Auslandsbeteiligungen aufgrund unionsrechtlicher Überlegungen) ausgegangen ist und deren steuerlichen Vorteil in seine Überlegungen bei der Kaufpreisbemessung auch tatsächlich mit einbezogen hat. Dementsprechend hat das Finanzamt beispielsweise in Ro 2022/13/0008 auch tatsächlich die Kaufpreisbeeinflussung bei einer Beteiligung an einem ausländischen Gruppenmitglied anerkannt. Gleiches gilt - worauf die Revisionsbeantwortung verweist - für den Erwerb einzelner Auslandsbeteiligungen im vor dem BFG geführten Verfahren RV/2100620/2022, sodass sich auch für die Behauptung der Revision einer einseitigen Vollziehung zu Lasten ausländischer Beteiligungserwerbe keine Anhaltspunkte in der bisherigen Rechtsprechung finden. Für den Erwerb von Inlands- und Auslandsbeteiligungen gelten dabei - wie das BFG zutreffend erkannt hat - die gleichen Maßstäbe, weshalb für die Unionsrechtsbedenken der Revision kein Raum bleibt. Für die Anwendbarkeit des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 ist es daher in beiden Fällen ausreichend, wenn festgestellt werden kann, dass der Erwerber beim Erwerb der Beteiligung konkret von einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung (bei Auslandsbeteiligungen aufgrund unionsrechtlicher Überlegungen) ausgegangen ist und deren steuerlichen Vorteil in seine Überlegungen bei der Kaufpreisbemessung auch tatsächlich mit einbezogen hat. Dementsprechend hat das Finanzamt beispielsweise in Ro 2022/13/0008 auch tatsächlich die Kaufpreisbeeinflussung bei einer Beteiligung an einem ausländischen Gruppenmitglied anerkannt. Gleiches gilt - worauf die Revisionsbeantwortung verweist - für den Erwerb einzelner Auslandsbeteiligungen im vor dem BFG geführten Verfahren RV/2100620/2022, sodass sich auch für die Behauptung der Revision einer einseitigen Vollziehung zu Lasten ausländischer Beteiligungserwerbe keine Anhaltspunkte in der bisherigen Rechtsprechung finden.

35

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dieser als Rechtsinstanz zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung liegt allerdings dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dieser als Rechtsinstanz zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung liegt allerdings dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat vergleiche , VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115, mwN).

36

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung zudem erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. erneut VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115, mwN). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung zudem erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist vergleiche , erneut VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115, mwN).

37

Eine Unvertretbarkeit der Beweiswürdigung oder einen relevanten Verfahrensfehler vermochte die Revision, die selbst keinerlei Vertrauensschaden der revisionswerbenden GmbH dartut, in diesem Zusammenhang nicht aufzuzeigen.

38

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

39

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 19. Dezember 2024

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2023150054.L00

Im RIS seit

28.01.2025

Zuletzt aktualisiert am

06.03.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at