

TE Vwgh Erkenntnis 2026/5/13 Ro 2024/13/0002

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 13.05.2026

Index

000

001 Verwaltungsrecht allgemein

20/13 Sonstiges allgemeines Privatrecht

21/01 Handelsrecht

21/02 Aktienrecht

21/03 GesmbH-Recht

32 Steuerrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

41/05 Stiftungen Fonds

Norm

AktG 1965 §15

BAO §114

BAO §115 Abs2

BAO §183 Abs4

BudgetbegleitG 2011

GmbHG §115

KStG 1988 §11 Abs1 Z4 idF 2004/I/057

KStG 1988 §11 Abs1 Z4 idF 2010/I/111

KStG 1988 §9 Abs7 idF 2004/I/057

KStG 1988 §9 Abs7 idF 2007/I/099

PSG 1993 §1 Abs1

SteuerreformG 2005

UGB §1 Abs2

VwRallg

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

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 § 183 heute
2. BAO § 183 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 183 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. GmbHG § 115 heute
2. GmbHG § 115 gültig ab 01.01.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

1. KStG 1988 § 11 heute
2. KStG 1988 § 11 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. KStG 1988 § 11 gültig von 13.06.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
4. KStG 1988 § 11 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 11 gültig von 31.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
6. KStG 1988 § 11 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
7. KStG 1988 § 11 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
8. KStG 1988 § 11 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. KStG 1988 § 11 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. KStG 1988 § 11 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
11. KStG 1988 § 11 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. KStG 1988 § 11 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 11 heute
2. KStG 1988 § 11 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. KStG 1988 § 11 gültig von 13.06.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
4. KStG 1988 § 11 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 11 gültig von 31.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
6. KStG 1988 § 11 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
7. KStG 1988 § 11 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
8. KStG 1988 § 11 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. KStG 1988 § 11 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
10. KStG 1988 § 11 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
11. KStG 1988 § 11 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. KStG 1988 § 11 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

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

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
1. UGB Art. 11 § 1 heute
 2. UGB Art. 11 § 1 gültig ab 08.05.2008

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ro 2024/13/0003 E 28.05.2026

Ro 2024/13/0004 E 28.05.2026

Ro 2024/13/0005 E 28.05.2026

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.in Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision der Ö, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Oktober 2023, RV/7103350/2019, betreffend Feststellung Gruppenträger 2008 bis 2012, 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

Im Rahmen einer bei der Revisionswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, die von dieser als Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 geltend gemachte Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 leg.cit. und die Fremdfinanzierungsaufwendungen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. - beide im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung an einer GmbH im Jahr 2007 - seien unzulässig, weil jeweils der Konzernausschlusstatbestand der genannten Bestimmungen zur Anwendung komme. Das Finanzamt folgte dieser Beurteilung und erließ in der Folge - nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren - neue Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2008 bis 2012. Im Rahmen einer bei der Revisionswerberin durchgeführten Außenprüfung

wurde u.a. festgestellt, die von dieser als Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß Paragraph 9, KStG 1988 geltend gemachte Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, leg.cit. und die Fremdfinanzierungsaufwendungen gemäß Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, leg.cit. - beide im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung an einer GmbH im Jahr 2007 - seien unzulässig, weil jeweils der Konzernausschlusstatbestand der genannten Bestimmungen zur Anwendung komme. Das Finanzamt folgte dieser Beurteilung und erließ in der Folge - nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren - neue Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2008 bis 2012.

2

Die dagegen erhobenen Beschwerden legte das Finanzamt auf Antrag der Revisionswerberin ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen dem Bundesfinanzgericht vor.

3

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die genannten Feststellungsbescheide als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die genannten Feststellungsbescheide als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

4

Nach Darstellung des Verfahrensgangs stellte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen fest, Anfang des Jahres 2001 hätte die E 1 GmbH, deren Gesellschafter (zu je 50%) und Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt die natürlichen Personen Dr. A und Ing. B gewesen seien, die Anteile (100%) an der Ö GmbH erworben. Ab dem Zeitpunkt des Ankaufs bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 sei Dr. A als Vorsitzender des fakultativen Aufsichtsrates der Ö GmbH und Ing. B als dessen Stellvertreter bestellt gewesen. Selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Ö GmbH sei seit Oktober 2002 Professor G gewesen.

5

Nach dem Erwerb der Anteile an der Ö GmbH (noch am Beginn des Jahres 2001) habe Dr. A seine Anteile an der E 1 GmbH an die von ihm (bereits in der Vergangenheit) errichtete Dr. A Privatstiftung und Ing. B an die von ihm Anfang 2001 errichtete B Privatstiftung zugewendet. Die Dr. A Privatstiftung habe etwa ein Jahr später die Anteile an die dann (durch Dr. A und die Dr. A Privatstiftung) neu errichtete A Privatstiftung zugewendet.

6

Dr. A und Ing. B seien in „ihren“ jeweiligen Privatstiftungen (A Privatstiftung und B Privatstiftung) Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand gewesen; in der Privatstiftung des jeweils anderen seien sie - neben der Ehegattin des jeweiligen Stifters als drittes Vorstandsmitglied - ebenfalls Stiftungsvorstand gewesen. Sie hätten sich jeweils zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei der Neuernennung des Stiftungsvorstandes, die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht vorbehalten. Die Vertretung der Privatstiftungen erfolge - abseits der Einzelvertretungsbefugnis von Dr. A und Ing. B - jeweils durch zwei Stiftungsvorstände und entscheide der Stiftungsvorstand (jeweils drei Stiftungsvorstände) jeweils in einfacher Mehrheit. Bei beiden Privatstiftungen seien bis zum Abschluss des Abtretungsvertrages hinsichtlich der Anteile an der Ö GmbH im Jahr 2007 keine Begünstigten (auch keine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter) festgelegt gewesen. Die Begünstigten sollten nach den Stiftungserklärungen beider Privatstiftungen von einem Notar bzw. einem Rechtsanwalt (als „Stelle“ gemäß § 5 PSG) festgestellt werden, wobei diese bis zum Jahr 2007 keine Begünstigten festgestellt hätten. Beide Privatstiftungen hätten allerdings Letztbegünstigte (die Dr. A Privatstiftung bzw. eine Universität). Dr. A und Ing. B seien in „ihren“ jeweiligen Privatstiftungen (A Privatstiftung und B Privatstiftung) Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand gewesen; in der Privatstiftung des jeweils anderen seien sie - neben der Ehegattin des jeweiligen Stifters als drittes Vorstandsmitglied - ebenfalls Stiftungsvorstand gewesen. Sie hätten sich jeweils zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei der Neuernennung des Stiftungsvorstandes, die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht vorbehalten. Die Vertretung der Privatstiftungen erfolge - abseits der Einzelvertretungsbefugnis von Dr. A und Ing. B - jeweils durch zwei Stiftungsvorstände und entscheide der Stiftungsvorstand (jeweils drei Stiftungsvorstände) jeweils in einfacher Mehrheit. Bei beiden Privatstiftungen seien bis zum Abschluss des Abtretungsvertrages hinsichtlich der Anteile an der Ö GmbH im Jahr 2007 keine Begünstigten (auch keine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter) festgelegt gewesen. Die Begünstigten sollten nach den Stiftungserklärungen beider Privatstiftungen von einem Notar bzw. einem Rechtsanwalt (als „Stelle“ gemäß Paragraph

5, PSG) festgestellt werden, wobei diese bis zum Jahr 2007 keine Begünstigten festgestellt hätten. Beide Privatstiftungen hätten allerdings Letztbegünstigte (die Dr. A Privatstiftung bzw. eine Universität).

7

Die Beteiligung an der Ö GmbH sei im August 2004 von der E 1 GmbH als übertragende Gesellschaft in ihre Schwestergesellschaft, die E 2 GmbH, als übernehmende Gesellschaft abgespalten worden. Gesellschafterinnen der übernehmenden E 2 GmbH seien ebenfalls die A Privatstiftung und die B Privatstiftung zu jeweils 50% gewesen. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der E 2 GmbH seien seit März 2004 bis zu ihrer Löschung im Firmenbuch im Februar 2007 ebenfalls Dr. A und Ing. B gewesen. Die E 1 GmbH schließe zumindest seit 2005 jährlich Managementverträge (auf Seiten der E 1 GmbH unterfertigt durch Dr. A) - mit einem näher dargestellten umfangreichen Leistungsinhalt - mit der Ö GmbH (gezeichnet durch Professor G) ab. Mit Verschmelzungsvertrag vom Dezember 2006 sei zum Stichtag 30. Juni 2006 die E 2 GmbH auf die Ö GmbH verschmolzen worden, was zur Folge gehabt habe, dass die A Privatstiftung und die B Privatstiftung direkt jeweils zu 50% Gesellschafterinnen der Ö GmbH gewesen seien.

8

Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung hätten ab dem Jahr 2004 nachweislich damit begonnen, die Möglichkeiten eines (teilweisen) Verkaufes der Anteile an der Ö GmbH an einen strategischen Partner zu evaluieren und dabei diverse Verhandlungen geführt, die jedoch nicht zu einem positiven Verkaufsabschluss geführt hätten. In weiterer Folge habe eine näher genannte Bank - respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft, die C GmbH - ihr Interesse bekundet, die Finanzierung des Verkaufes zu übernehmen und sei diese nach Durchführung einer „Due Diligence“-Prüfung bereit gewesen, eine Finanzierung iHv 25 Millionen Euro bereitzustellen. Die Ergebnisse der „Due Diligence“-Prüfung seien schließlich in die später mit der Revisionswerberin abgeschlossenen Kreditverträge eingeflossen. Die Revisionswerberin habe keine Finanzierungsverhandlungen mit der Bank geführt. Eine eigene Due Diligence Prüfung sei auch nicht durchgeführt worden und es hätten auch keine dokumentierten Kaufpreisverhandlungen stattgefunden.

9

Kurz vor dem Erwerb der Anteile an der Ö GmbH (im März 2007) seien die Gesellschafterinnen der Revisionswerberin, die AA Privatstiftung und die BB Privatstiftung errichtet worden (im Februar 2007); die Revisionswerberin sei mit Gesellschaftsvertrag vom März 2007 errichtet worden. Dieser sei von Dr. A als selbständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der AA Privatstiftung als Gesellschafterin, und Ing. B als selbständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der BB Privatstiftung als Gesellschafterin, unterzeichnet worden; mit demselben Notariatsakt sei mit Gesellschafterbeschluss Professor G zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt worden. Es habe allerdings weder ein (schriftlicher) Geschäftsführervertrag noch ein Dienstvertrag (mit der Revisionswerberin) existiert.

10

Stifter der AA Privatstiftung seien Dr. A und die A Privatstiftung und der BB Privatstiftung Ing. B und die B Privatstiftung gewesen. Dr. A und Ing. B hätten sich zu Lebzeiten jeweils ein bindendes Vorschlagsrecht bei der Neuernennung des Stiftungsvorstandes, die Einzelvertretungsbefugnis, ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung vorbehalten. Sie seien auch in der Privatstiftung des jeweils anderen Stiftungsvorstandes gewesen.

11

Die Revisionswerberin habe mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom März 2007 die Anteile an der Ö GmbH um einen Kaufpreis iHv 30 Millionen Euro erworben. Zudem sei sie dazu verpflichtet worden, ein Bearbeitungsentgelt für die von der C GmbH erbrachten Beratungsleistungen bezüglich der Strukturierung der Aufbringung des Fremdkapitals zu bezahlen. Im März 2007 sei die Rechnungslegung erfolgt, ein Leistungsverzeichnis habe nicht mehr angefordert werden können. Auch von einem Rechtsanwalt seien näher bezeichnete Kosten in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellt worden.

12

Dr. A und Ing. B hätten nachweislich sämtliche Vertragsbedingungen und Finanzierungsentscheidungen ausverhandelt und darüber hinaus im Wege von Beratungsleistungen auch die weiterhin bestehende Einflussnahme auf die Ö GmbH, insbesondere im Bereich der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings sichergestellt. Es liege nach dem tatsächlichen Geschehen eine tatsächlich koordiniert ausgeübte einheitliche Leitung und Einflussnahme der beiden Stifter sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, jedenfalls in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik

vor.

13

Die Revisionswerberin und die Ö GmbH hätten ab Dezember 2007 eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 gebildet und es sei jährlich seit 2008 eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht worden. Die Revisionswerberin und die Ö GmbH hätten ab Dezember 2007 eine Unternehmensgruppe gemäß Paragraph 9, KStG 1988 gebildet und es sei jährlich seit 2008 eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht worden.

14

Beweiswürdigend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, in der Gesamtbetrachtung habe sich eine enge wechselseitige Personenverflechtung zwischen den jeweils (einzelnvertretungsbefugten) Stiftungsvorständen Dr. A und Ing. B sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite der beteiligten Privatstiftungen ergeben. Auch die aufgezeigte Eigentümer- bzw. Führungsstruktur der von der Revisionswerberin selbst ins Treffen geführten Gesellschaften zeige eine personelle Verflechtung auf und die dadurch bestehenden Einflussmöglichkeiten. So hätten sich sowohl Dr. A als auch Ing. B durch die jeweilige Ausgestaltung der Privatstiftungen die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert.

15

Sie hätten durch die entsprechenden Managementverträge etwa die Unternehmensstrategie der Ö GmbH vorgegeben, Managementmeetings zur Finanzsituation abgehalten sowie Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen geführt. Ebenso sei durch Leistungen im Bereich „Key-Account“ inländischer Kunden sowie durch die Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften tatsächlich Einfluss auf den Geschäftsbereich der Ö GmbH genommen worden.

16

Zwar seien ihre Funktionen als Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender des Aufsichtsrats bei der Ö GmbH rund drei Monate vor Unterfertigung des Kauf- und Abtretungsvertrages hinsichtlich der Anteile an der Ö GmbH im März 2007 gelöscht worden, jedoch sei nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die Vorbereitung einer derartigen Anteilstransaktion (Angebotslegung, Gesprächsführung, Unterlagensichtung, Due Diligence ...) regelmäßig einen Zeitraum von Beginn bis Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages von mehr als drei Monaten umfassen würde. Sie hätten also dennoch im Transaktionsvorbereitungszeitraum eine direkte Einflussnahme auf die Zielgesellschaft, die Ö GmbH, ausüben können und in Gesamtbetrachtung der personellen Verflechtung und dem wiederkehrenden Auftreten der beiden Personen in unterschiedlichen Funktionen auch tatsächlich ausgeübt.

17

Die entsprechend der abgeschlossenen Kreditverträge erforderliche Eigenmittelquote der Revisionswerberin als erwerbende Gesellschaft (samt einem Mittelzuschuss durch die AA Privatstiftung und die BB Privatstiftung) sei durch Dr. A und Ing. B in der Generalversammlung der Revisionswerberin zur Ausschüttung freigegeben worden, damit diese die (folglich für den eigenen Kauf erforderlichen Mittel ausschüttende) Zielgesellschaft Ö GmbH überhaupt habe erwerben können.

18

In einer Gesamtschau hätten Dr. A und Ing. B gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der Ö GmbH als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt. Professor G seien durch Dr. A und Ing. B die exakten Bedingungen für den Anteilskauf vorgegeben worden. Eine Dispositionsmöglichkeit darüber habe nicht bestanden.

19

In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht zunächst aus, die Festsetzungsverjährung sei der Erlassung der Sachbescheide nicht entgegengestanden, weil Feststellungsbescheide, zu denen auch ein Gruppenfeststellungsbescheid nach § 24a KStG 1988 gehöre, keiner Verjährung unterliegen würden und überdies, weil - näher angeführte - nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches getätigt worden seien. In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht zunächst aus, die Festsetzungsverjährung sei der Erlassung der Sachbescheide nicht entgegengestanden, weil Feststellungsbescheide, zu denen auch ein Gruppenfeststellungsbescheid nach Paragraph 24 a, KStG 1988 gehöre, keiner Verjährung unterliegen würden und überdies, weil - näher angeführte - nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches getätigt worden seien.

20

Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, im Falle der Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft sei gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen seien jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, im Falle der Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft sei gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen seien jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter.

21

Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs. 7 KStG 1988 sei - mangels spezialrechtlicher Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen. Dies gelte nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in § 9 Abs. 7 zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von § 15 AktG und § 115 GmbHG erweitert werde. Für die Auslegung des Konzernbegriffs in Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 sei - mangels spezialrechtlicher Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG abzustellen. Dies gelte nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in Paragraph 9, Absatz 7, zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von Paragraph 15, AktG und Paragraph 115, GmbHG erweitert werde.

22

Ein Konzern könne auch vorliegen, wenn - wie gegenständlich - kein Mutterunternehmen bestehe, von dem die einheitliche Leitung ausgehe. Es könnten daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert sei. Der Ausschlusstatbestand des § 9 Abs. 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernstatbestand) stelle lediglich darauf ab, dass die Anschaffung „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ erfolge. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 greife daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin bestehe. Ein Konzern könne auch vorliegen, wenn - wie gegenständlich - kein Mutterunternehmen bestehe, von dem die einheitliche Leitung ausgehe. Es könnten daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert sei. Der Ausschlusstatbestand des Paragraph 9, Absatz 7, erster Fall KStG 1988 (Konzernstatbestand) stelle lediglich darauf ab, dass die Anschaffung „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ erfolge. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 greife daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin bestehe.

23

Das Steuerrecht stelle auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd § 21 BAO ab, weshalb es für die steuerrechtliche Beurteilung irrelevant sei, ob im gegenständlichen Fall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leitung - wenn unter Umständen auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben - iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 ausgeübt worden sei. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei es nicht maßgebend, dass die umfassende Konzernleitung in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt werde. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht sei dabei nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft. Das Steuerrecht stelle auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd Paragraph 21, BAO ab, weshalb es für die steuerrechtliche Beurteilung irrelevant sei, ob im gegenständlichen Fall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leitung - wenn unter Umständen auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben - iSd Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 ausgeübt worden sei. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei es nicht maßgebend, dass die umfassende Konzernleitung in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt werde. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht sei dabei nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft.

24

Das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd § 9 Abs. 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernatbestand) sei durch die beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, gerade nicht ausgeschlossen. Stifter könnten sich nämlich sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschaftsähnliche Stellung vermitteln würden. In einer Gesamtschau hätten Dr. A und Ing. B gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der Ö GmbH als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt. Beide seien sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite mehrfach tätig gewesen. Professor G habe weder als Geschäftsführer der Ziel- noch der Erwerbergesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge gehabt. Nach dem Telos des Gesetzes seien daher die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung sei zu Recht zu versagen gewesen. Das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd Paragraph 9, Absatz 7, erster Fall KStG 1988 (Konzernatbestand) sei durch die beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, gerade nicht ausgeschlossen. Stifter könnten sich nämlich sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschaftsähnliche Stellung vermitteln würden. In einer Gesamtschau hätten Dr. A und Ing. B gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der Ö GmbH als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt. Beide seien sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite mehrfach tätig gewesen. Professor G habe weder als Geschäftsführer der Ziel- noch der Erwerbergesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge gehabt. Nach dem Telos des Gesetzes seien daher die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung sei zu Recht zu versagen gewesen.

25

Zudem sei anzumerken, dass sich weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichts im Verfahren Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO ergeben hätten. Soweit von der Revisionswerberin das Prinzip von Treu und Glauben ins Treffen geführt werde, sei darauf zu verweisen, dass dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall kein Ermessensspielraum zugekommen sei, bei dem eine allfällige Berücksichtigung hätte erfolgen können. Zudem sei anzumerken, dass sich weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichts im Verfahren Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung iSd Paragraph 22, BAO ergeben hätten. Soweit von der Revisionswerberin das Prinzip von Treu und Glauben ins Treffen geführt werde, sei darauf zu verweisen, dass dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall kein Ermessensspielraum zugekommen sei, bei dem eine allfällige Berücksichtigung hätte erfolgen können.

26

In gleicher Weise sei aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (bzw. ab dem Jahr 2014 § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988) der streitgegenständliche Zinsabzug in den Jahren 2011 und 2012 zu versagen gewesen. In gleicher Weise sei aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 (bzw. ab dem Jahr 2014 Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 9, KStG 1988) der streitgegenständliche Zinsabzug in den Jahren 2011 und 2012 zu versagen gewesen.

27

Die Revision sei zulässig, weil zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (bzw. § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988) im Hinblick darauf, ob ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung als eigentümerloses Rechtssubjekt eine einheitliche Leitung iSd § 15 AktG ausüben und damit den Konzernatbestand der genannten Bestimmungen erfüllen könne, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle. Die Revision sei zulässig, weil zur Auslegung des Konzernbegriffs des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 sowie Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 (bzw. Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 9, KStG 1988) im Hinblick darauf, ob ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung als eigentümerloses Rechtssubjekt eine einheitliche Leitung iSd Paragraph 15, AktG ausüben und damit den Konzernatbestand der genannten Bestimmungen erfüllen könne, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.

28

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wendet sich die nunmehrige ordentliche Revision.

29

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet und darin die Abweisung der Revision sowie Aufwandersatz beantragt. Die Revisionswerberin erstattete eine Gegenäußerung zur Revisionsbeantwortung.

30

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

31

Die Revision ist zulässig, sie ist aber nicht begründet.

32

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Abgabensicherungsgesetzes 2007 (AbgSiG 2007), BGBl. I Nr. 99, lautete auszugsweise: Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Abgabensicherungsgesetzes 2007 (AbgSiG 2007), Bundesgesetzblatt , I Nr. 99, lautete auszugsweise:

„§ 9. (7) [...] Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen: [...]“ „§ 9. (7) [...] Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Absatz 4,) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Absatz 2,), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen: [...]“

33

§ 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautete auszugsweise: Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 2010,, lautete auszugsweise:

„§ 11 (1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

[...]

4.

Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen: Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des Paragraph 10, Dies gilt nicht in folgenden Fällen:

[...]

-

Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.

[...]“

34

§ 15 AktG und § 115 GmbHG lauten jeweils: Paragraph 15, AktG und Paragraph 115, GmbHG lauten jeweils:

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

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

35

Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF des AbgSiG 2007 konnte die in dieser Bestimmung vorgesehene Firmenwertabschreibung nur dann vorgenommen werden, wenn die Beteiligung nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter angeschafft wurde. Gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in der Fassung , des AbgSiG 2007 konnte die in dieser Bestimmung vorgesehene Firmenwertabschreibung nur dann vorgenommen werden, wenn die Beteiligung nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter angeschafft wurde.

36

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2011 konnte - für nach dem 31. Dezember 2010 beginnende Wirtschaftsjahre - der Zinsaufwand aus der Fremdfinanzierung der Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 ebenfalls nur noch dann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wenn die Kapitalanteile nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wurden. Gemäß Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011 konnte - für nach dem 31. Dezember 2010 beginnende Wirtschaftsjahre - der Zinsaufwand aus der Fremdfinanzierung der Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des Paragraph 10, KStG 1988 ebenfalls nur noch dann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wenn die Kapitalanteile nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wurden.

37

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit dem in den genannten Bestimmungen gleichlautend geregelten Konzernausschlusstatbestand auseinandergesetzt und dazu ausgesprochen, dass für die Auslegung des Konzernbegriffs - mangels spezialrechtlicher Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit dem in den genannten Bestimmungen gleichlautend geregelten Konzernausschlusstatbestand auseinandergesetzt und dazu ausgesprochen, dass für die Auslegung des Konzernbegriffs - mangels spezialrechtlicher Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG abzustellen ist vergleiche , VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

38

Um von einem Konzern iSd § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG sprechen zu können, bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken (Abs. 1) oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes (Abs. 2). Um von einem Konzern iSd Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG sprechen zu können, bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken (Absatz eins,) oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes (Absatz 2,).

39

Das Bundesfinanzgericht hat die Beurteilung getroffen, sowohl die Ö GmbH und ihre beiden (früheren) Gesellschafterinnen als auch die Revisionswerberin seien Teil eines Konzerns unter der einheitlichen Leitung iSd Abs. 1 der § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG der beiden natürlichen Personen Dr. A und Ing. B gewesen. Das Bundesfinanzgericht hat die Beurteilung getroffen, sowohl die Ö GmbH und ihre beiden (früheren) Gesellschafterinnen als auch die Revisionswerberin seien Teil eines Konzerns unter der einheitlichen Leitung iSd Absatz eins, der Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG der beiden natürlichen Personen Dr. A und Ing. B gewesen.

40

Die Revisionswerberin hält die Anwendbarkeit der Ausschlusstatbestände des § 9 Abs. 7 und § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 für „denkumöglich“ und bringt zunächst im Wesentlichen vor, das Bundesfinanzgericht habe nicht geprüft, ob die Geschäftsanteile an der Ö GmbH „von“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Für die Verwirklichung der Ausschlusstatbestände komme es nicht darauf an, ob Anteile „an“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Die Revisionswerberin habe die Geschäftsanteile an der Ö GmbH jeweils von der A Privatstiftung und der B Privatstiftung erworben, womit das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer „konzernalen Verbindung“ zwischen der Revisionswerberin als erwerbenden Körperschaft und jeweils der

A Privatstiftung und der B Privatstiftung als veräußernde Körperschaften hätte prüfen müssen. Die Revisionswerberin hält die Anwendbarkeit der Ausschlusstatbestände des Paragraph 9, Absatz 7 und Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 für „denkunmöglich“ und bringt zunächst im Wesentlichen vor, das Bundesfinanzgericht habe nicht geprüft, ob die Geschäftsanteile an der Ö GmbH „von“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Für die Verwirklichung der Ausschlusstatbestände komme es nicht darauf an, ob Anteile „an“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Die Revisionswerberin habe die Geschäftsanteile an der Ö GmbH jeweils von der A Privatstiftung und der B Privatstiftung erworben, womit das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer „konzernalen Verbindung“ zwischen der Revisionswerberin als erwerbenden Körperschaft und jeweils der A Privatstiftung und der B Privatstiftung als veräußernde Körperschaften hätte prüfen müssen.

41

Entgegen diesem Vorbringen hat das Bundesfinanzgericht allerdings die Tatbestandsvoraussetzungen nicht verkannt. Es hat diesbezüglich ausgeführt, dass die Ausschlusstatbestände greifen würden, „sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin“ bestehe und mit näherer Begründung das Vorhandensein dieses Konzernverhältnisses aufgrund der angenommenen einheitlichen Leitung der beiden natürlichen Personen Dr. A und Ing. B bejaht.

42

Die Revisionswerberin bringt weiters vor, die genannten Ausschlusstatbestände würden nur dann zur Anwendung kommen, wenn Anteile von „einem“ einzelnen Unternehmen erworben werden. Der Erwerb von mehreren Unternehmen - wie im vorliegenden Revisionsfall von zwei Rechtsträgern - sei „im Lichte der grammatikalischen“ Interpretation der Bestimmung nicht tatbestandsmäßig.

43

Mit dieser Argumentation übersieht die Revisionswerberin, dass beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen von mehreren Gesellschaftern auch mehrere Erwerbsvorgänge stattfinden, hinsichtlich derer die Anwendbarkeit der Ausschlusstatbestände gesondert geprüft werden muss. Im vorliegenden Revisionsfall waren nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes die A Privatstiftung und die B Privatstiftung zu jeweils 50% Gesellschafterinnen der Ö GmbH. Dementsprechend hat die Revisionswerberin mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom März 2007 auch 50% der Gesellschaftsanteile von der A Privatstiftung und 50% der Gesellschaftsanteile von der B Privatstiftung erworben. Jeder dieser beiden Erwerbe kann demnach - bei Vorliegen der gesetzlich geregelten Voraussetzungen - ein Erwerb „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ sein.

44

Die Revisionswerberin bringt weiters vor, der in § 9 Abs. 7 und § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 geregelte „Konzernstatbestand“ sei auf „Unternehmen“ beschränkt. Auch der Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG stelle auf „Unternehmen“ ab. Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung seien allerdings keine Trägerinnen von Unternehmen und auch keine Unternehmen kraft Rechtsform, womit sie nicht Teil eines Konzerns sein könnten. Privatstiftungen könnten zudem - auch wenn sie aufgrund ihrer Rechtspersönlichkeit Trägerinnen von Unternehmen sein könnten - nur sehr eingeschränkt eine Konzernspitze bilden, weil sie ansonsten gegen das Tätigkeitsverbot des PSG verstoßen würden. Die Revisionswerberin bringt weiters vor, der in Paragraph 9, Absatz 7 und Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 geregelte „Konzernstatbestand“ sei auf „Unternehmen“ beschränkt. Auch der Konzernbegriff des Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG stelle auf „Unternehmen“ ab. Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung seien allerdings keine Trägerinnen von Unternehmen und auch keine Unternehmen kraft Rechtsform, womit sie nicht Teil eines Konzerns sein könnten. Privatstiftungen könnten zudem - auch wenn sie aufgrund ihrer Rechtspersönlichkeit Trägerinnen von Unternehmen sein könnten - nur sehr eingeschränkt eine Konzernspitze bilden, weil sie ansonsten gegen das Tätigkeitsverbot des PSG verstoßen würden.

45

Mit diesem Vorbringen verkennt die Revisionswerberin, dass der im KStG 1988 verankerte Begriff des „Unternehmens“ nicht jenem des UGB entspricht.

46

Die mit dem StRefG 2005 eingeführte Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 - und die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 später eingeführte Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. - knüpft mit ihrem Ausschlusstatbestand (u.a.) an die Anschaffung von Beteiligungen von einem konzernzugehörigen „Unternehmen“ an. In den Gesetzesmaterialien wird dazu u.a. ausgeführt, dass „Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der

Unternehmensgruppe“ die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung nicht eröffnen sollen (ErlRV 451 BlgNR 22. GP 26). Auch wenn der Begriff des „Unternehmens“ an dieser Stelle keine gesetzliche Definition erfährt, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber damit nur jene Rechtsträger erfassen wollte, denen die Unternehmereigenschaft nach UGB zukommt. Die mit dem StRefG 2005 eingeführte Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 - und die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 später eingeführte Bestimmung des Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, leg.cit. - knüpft mit ihrem Ausschlusstatbestand (u.a.) an die Anschaffung von Beteiligungen von einem konzernzugehörigen „Unternehmen“ an. In den Gesetzesmaterialien wird dazu u.a. ausgeführt, dass „Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe“ die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung nicht eröffnen sollen (ErlRV 451 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 26,). Auch wenn der Begriff des „Unternehmens“ an dieser Stelle keine gesetzliche Definition erfährt, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber damit nur jene Rechtsträger erfassen wollte, denen die Unternehmereigenschaft nach UGB zukommt.

47

Angesichts des mit dem Ausschlusstatbestand verfolgten Zwecks ist § 9 Abs. 7 KStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dieser bereits dann greift, wenn Beteiligungen von einem beliebigen Rechtsträger unabhängig von seiner Unternehmereigenschaft, der Teil desselben Konzerns ist, dem auch der Erwerber angehört, angeschafft werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass - wie bereits ausgeführt - für die Auslegung des in § 9 Abs. 7 KStG 1988 festgelegten Konzernbegriffs auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen ist. Wie der Oberste Gerichtshof ausgeführt hat, schafft der gesellschaftsrechtliche Konzernbegriff keine Organisationsform, sondern ist nur die Erfassung des Phänomens, das im Rahmen der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen auftreten kann. § 15 AktG beschreibt demnach die allgemein wesentlichen Erscheinungsformen dieses Phänomens, wobei sich aus dem Zweck der jeweiligen inhaltlichen Regelungen ergibt, wie diese zueinander zu gewichten sind (vgl. umfassend OGH 10.3.2003, 16 Ok 20/02; vgl. dazu auch OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p, zum Konzernbegriff vor dem Hintergrund der Regelungen des PSG; vgl. ebenfalls Milchrahm in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 115 Rz 48 ff). Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser Rechtsansicht an. Trotz Heranziehung des gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriffs kann die Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung der Konzernzugehörigkeit iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 nur unter Berücksichtigung des mit der genannten Norm verfolgten Zwecks erfolgen. Angesichts des mit dem Ausschlusstatbestand verfolgten Zwecks ist Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dieser bereits dann greift, wenn Beteiligungen von einem beliebigen Rechtsträger unabhängig von seiner Unternehmereigenschaft, der Teil desselben Konzerns ist, dem auch der Erwerber angehört, angeschafft werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass - wie bereits ausgeführt - für die Auslegung des in Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 festgelegten Konzernbegriffs auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG abzustellen ist. Wie der Oberste Gerichtshof ausgeführt hat, schafft der gesellschaftsrechtliche Konzernbegriff keine Organisationsform, sondern ist nur die Erfassung des Phänomens, das im Rahmen der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen auftreten kann. Paragraph 15, AktG beschreibt demnach die allgemein wesentlichen Erscheinungsformen dieses Phänomens, wobei sich aus dem Zweck der jeweiligen inhaltlichen Regelungen ergibt, wie diese zueinander zu gewichten sind vergleiche , umfassend OGH 10.3.2003, 16 Ok 20/02; vergleiche , dazu auch OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p, zum Konzernbegriff vor dem Hintergrund der Regelungen des PSG; vergleiche ebenfalls Milchrahm in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG Paragraph 115, Rz 48 ff). Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser Rechtsansicht an. Trotz Heranziehung des gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriffs kann die Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung der Konzernzugehörigkeit iSd Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 nur unter Berücksichtigung des mit der genannten Norm verfolgten Zwecks erfolgen.

48

Die Revisionswerberin tritt der Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes weiter im Wesentlichen - was auch den Kern ihrer Argumentation darstellt - damit entgegen, dass nur Gesellschafter eine Konzernspitze bilden könnten. Privatstiftungen könnten als eigentümerlose Gebilde demnach nur als Konzernspitze Teil eines Konzerns sei, nicht hingegen deren Stifter. Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung hätten somit nicht unter einer einheitlichen Leitung stehen können und seien auch nicht unter einer einheitlichen Leitung gestanden. Den beiden Stiftern Dr. A und Ing. B seien nicht genügend Befugnisse zugekommen, um die beiden Privatstiftungen zu kontrollieren. Auch die Revisionswerberin selbst sei nicht unter einheitlicher Leitung von Dr. A und Ing. B gestanden.

Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. wurden - wie bereits ausgeführt - mit dem StRefG 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren (ErlRV 451 BlgNR 22. GP 5 ff und 26 ff). Der bereits bei Einführung der Firmenwertabschreibung vorgesehene Konzernausschluss diente der „Vermeidung von Gestaltungen“; nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung sollte Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben. Beteiligungen sollten nicht mit „Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden“. Der Konzernausschluss soll demnach sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (vgl. VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0052). Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, leg.cit. wurden - wie bereits ausgeführt - mit dem StRefG 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren (ErlRV 451 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 5, ff und 26 ff). Der bereits bei Einführung der Firmenwertabschreibung vorgesehene Konzernausschluss diente der „Vermeidung von Gestaltungen“; nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung sollte Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben. Beteiligungen sollten nicht mit „Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden“. Der Konzernausschluss soll demnach sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (vergleiche, VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0052).

50

Die Einführung der Ausschlusstatbestände in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde ebenfalls damit begründet, dass die Begünstigung der Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen bei „An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt“ habe; durch die Ausschlusstatbestände könne „eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden“ (ErlRV 981 BlgNR 24. GP 9). In den Gesetzesmaterialien wird dazu weiters ausgeführt, im Konzernverbund habe die Abzugsfähigkeit benutzt werden können, um durch „fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren“, womit „in Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988“ solche „Gestaltungen künftig unterbunden werden“ sollten (ErlRV 981 BlgNR 24. GP 132). Die Einführung der Ausschlusstatbestände in Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde ebenfalls damit begründet, dass die Begünstigung der Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen bei „An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt“ habe; durch die Ausschlusstatbestände könne „eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden“ (ErlRV 981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 9,). In den Gesetzesmaterialien wird dazu weiters ausgeführt, im Konzernverbund habe die Abzugsfähigkeit benutzt werden können, um durch „fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren“, womit „in Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988“ solche „Gestaltungen künftig unterbunden werden“ sollten (ErlRV 981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 132,).

51

Der Konzernbegriff des § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 entspricht - wie bereits ausgeführt - dem Grunde nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG, wobei die Auslegung der in diesen Bestimmungen festgelegten Tatbestandsvoraussetzungen nur unter Berücksichtigung des mit dem Ausschlusstatbestand verfolgten Zwecks erfolgen darf. Nach den genannten gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes. Der Konzernbegriff des Paragraph 9, Absatz 7, bzw. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 entspricht - wie bereits ausgeführt - dem Grunde nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des Paragraph 15, AktG bzw. Paragraph 115, GmbHG, wobei die Auslegung der in diesen Bestimmungen festgelegten Tatbestandsvoraussetzungen nur unter Berücksichtigung des mit dem Ausschlusstatbestand verfolgten Zwecks erfolgen darf. Nach den genannten gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes.

52

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) „einheitlichen Leitung“ (iSd § 15 AktG) ist nach der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Mindestanforderung, dass eine sich „auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik“ vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Die einheitliche Leitung eines Konzerns kann sowohl auf rechtlichen als auch auf rein faktischen Gegebenheiten beruhen (vgl. zu alldem VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Der Einflussnahme im finanziellen Bereich kommt im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine „Schlüsselstellung“ zu. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl. erneut VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN). Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) „einheitlichen Leitung“ (iSd Paragraph 15, AktG) ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Mindestanforderung, dass eine sich „auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik“ vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Die einheitliche Leitung eines Konzerns kann sowohl auf rechtlichen als auch auf rein faktischen Gegebenheiten beruhen vergleiche , zu alldem VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Der Einflussnahme im finanziellen Bereich kommt im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine „Schlüsselstellung“ zu. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft vergleiche , erneut VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

53

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem „herrschenden Unternehmen“ besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0162, mwN). Auch (allenfalls mehrere) Rechtsträger, die nicht Kapitalgesellschaften sind, können eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl. dazu etwa VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049, zur Leitung eines Konzerns durch zwei natürliche Personen, sowie erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012). Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem „herrschenden Unternehmen“ besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist vergleiche , VwGH 18.12.1996, 94/15/0162, mwN). Auch (allenfalls mehrere) Rechtsträger, die nicht Kapitalgesellschaften sind, können eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist vergleiche , dazu etwa VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049, zur Leitung eines Konzerns durch zwei natürliche Personen, sowie erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012).

54

Nach § 1 Abs. 1 PSG ist die Privatstiftung ein Rechtsträger und sie genießt Rechtspersönlichkeit. Privatstiftungen können grundsätzlich Rechtsträgerinnen von Unternehmen sein und selbst auch an der Spitze eines Konzerns stehen (vgl. etwa erneut OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p). Die Stiftung kennt als „eigentümerloses Vermögen“ zwar weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter, Stifter können sich aber, auch wenn sie selbst formal keine Gesellschafter sind, Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschafterähnliche Stellung vermitteln (vgl. etwa OGH 20.12.2018, 6 Ob 195/18x). Nach Paragraph eins, Absatz eins, PSG ist die Privatstiftung ein Rechtsträger und sie genießt Rechtspersönlichkeit. Privatstiftungen können grundsätzlich Rechtsträgerinnen von Unternehmen sein und selbst auch an der Spitze eines Konzerns stehen vergleiche , etwa erneut OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p). Die Stiftung kennt als „eigentümerloses Vermögen“ zwar weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter, Stifter können sich aber, auch wenn sie selbst formal keine Gesellschafter sind, Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschafterähnliche Stellung vermitteln vergleiche , etwa OGH 20.12.2018, 6 Ob 195/18x).

55

Das Bundesfinanzgericht hat die Beurteilung getroffen, sowohl die Revisionswerberin als auch die A Privatstiftung und die B Privatstiftung seien Teil desselben, unter der einheitlichen Leitung der natürlichen Personen Dr. A und Ing. B stehenden Konzerns gewesen. Diese beiden natürlichen Personen hätten gemeinsam (mittelbar) über die involvierten

Privatstiftungen, in denen sie jeweils eine (auch tatsächlich ausgeübte) „beherrschende“ Stellung eingenommen hätten (insbesondere aufgrund jeweils vorbehaltenen Änderungs- und Widerrufsrechte, bestehender Vorstandsfunktionen mit Einzelvertretungsbefugnis, bindende Vorschlagsrechte bei Neubestellung von Stiftungsvorständen sowie fehlende Begünstigte) sowohl auf Verkäuferseite (über die A Privatstiftung und B Privatstiftung als Gesellschafterinnen der Ö GmbH) als auch auf Käuferseite (über die AA Privatstiftung und BB Privatstiftung als Gesellschafterinnen der Revisionswerberin) faktisch auf die Geschäftstätigkeiten sowohl der Ö GmbH als auch der Revisionswerberin Einfluss genommen und dabei auch die Veräußerung der Anteile an der Ö GmbH organisiert (insbesondere durch Schaffung der „Erwerberstruktur“ mit der Errichtung der AA Privatstiftung, der BB Privatstiftung und der Revisionswerberin sowie der Sicherstellung der Fremdfinanzierung des Erwerbs) und durchgesetzt.

56

Mit dieser Beurteilung bewegt sich das Bundesfinanzgericht auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach der die einheitliche Leitung eines Konzerns auch auf rein faktischen, etwa auf personelle Verflechtungen zurückgehenden Gegebenheiten beruhen kann (vgl. erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Dabei ist es entgegen der Rechtsansicht der Revisionswerberin auch nicht von Relevanz, dass Privatstiftungen als eigentümerlose Rechtsträgerinnen keine Gesellschafter haben können. Mit dieser Beurteilung bewegt sich das Bundesfinanzgericht auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach der die einheitliche Leitung eines Konzerns auch auf rein faktischen, etwa auf personelle Verflechtungen zurückgehenden Gegebenheiten beruhen kann (vergleiche, erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Dabei ist es entgegen der Rechtsansicht der Revisionswerberin auch nicht von Relevanz, dass Privatstiftungen als eigentümerlose Rechtsträgerinnen keine Gesellschafter haben können.

57

Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Beurteilung dem Telos der Ausschlusstatbestände widersprechen würde. Diese sollen schließlich sicherstellen, dass die steuerlichen Begünstigungen der Firmenwertabschreibung bzw. des Fremdkapitalzinsenabzugs nur bei „fremdbezogenen“ Beteiligungsanschaffungen zur Anwendung kommen und gleichzeitig die künstliche Generierung von Betriebsausgaben durch das „Hin- und Herschieben“ von Beteiligungen im Konzern verhindern. Es ist dem Bundesfinanzgericht beizupflichten, dass bei einer Fallkonstellation wie der vorliegenden, bei der sämtliche Entscheidungen betreffend den Beteiligungserwerb sowohl auf Verkäufer- als auch auf Käuferseite faktisch durch dieselben zwei natürlichen Personen alleine getroffen wurden, eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung - schon mangels eines „fremden“ Erwerbers mit eigenen, jenen der Verkäuferseite entgegenstehenden Interessen hinsichtlich des Beteiligungserwerbs - nicht erblickt werden kann.

58

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass vor dem Hintergrund des eben Gesagten dem Bundesfinanzgericht mit seiner Beurteilung, die natürlichen Personen Dr. A und Ing. B hätten durch ihre gemeinsame Leitungstätigkeit sowohl die A Privatstiftung und die B Privatstiftung als auch die Revisionswerberin zu einem Konzern iSd § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 verbunden, nicht entgegenzutreten ist. Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass vor dem Hintergrund des eben Gesagten dem Bundesfinanzgericht mit seiner Beurteilung, die natürlichen Personen Dr. A und Ing. B hätten durch ihre gemeinsame Leitungstätigkeit sowohl die A Privatstiftung und die B Privatstiftung als auch die Revisionswerberin zu einem Konzern iSd Paragraph 9, Absatz 7, bzw. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 verbunden, nicht entgegenzutreten ist.

59

Soweit die Revisionswerberin in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, bei den in § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 normierten Ausschlusstatbeständen handle es sich um „Anti-Missbrauchs-Bestimmungen“ (wohl iSd § 22 BAO), die ausschließlich bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung - die im Revisionsfall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausdrücklich nicht gegeben sei - anzuwenden seien (teleologisch zu reduzieren), ist ihr entgegenzuhalten, dass für diese Sichtweise weder dem nicht differenzierenden Gesetzestext noch den Gesetzesmaterialien Anhaltspunkte entnommen werden können. Es muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Ausschlusstatbestände auch in jenen Fällen anwendbar wissen wollte, in denen im Konzern erfolgende Beteiligungserwerbe einen (nachvollziehbaren) wirtschaftlichen Hintergrund haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Zweifel nicht davon auszugehen, dass die Anwendung einer ausdrücklich getroffenen Regelung vom Gesetzgeber nicht auf alle davon erfassten Fälle - objektiv (insbesondere durch den systematischen Zusammenhang mit der gesamten Regelung des betreffenden Sachbereiches) erkennbar -

beabsichtigt war (vgl. zum Prüfungsmaßstab bei der Rechtsfigur der teleologischen Reduktion etwa VwGH 29.8.2023, Ro 2022/02/0013; 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, jeweils mwN). Das Vorliegen einer planwidrig überschießenden Regelung, die der ratio legis der genannten Normen nicht entspricht, ist nicht erkennbar. Soweit die Revisionswerberin in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, bei den in Paragraph 9, Absatz 7, bzw. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 normierten Ausschlusstatbeständen handle es sich um „Anti-Missbrauchs-Bestimmungen“ (wohl iSd Paragraph 22, BAO), die ausschließlich bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung - die im Revisionsfall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausdrücklich nicht gegeben sei - anzuwenden seien (teleologisch zu reduzieren), ist ihr entgegenzuhalten, dass für diese Sichtweise weder dem nicht differenzierenden Gesetzestext noch den Gesetzesmaterialien Anhaltspunkte entnommen werden können. Es muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Ausschlusstatbestände auch in jenen Fällen anwendbar wissen wollte, in denen im Konzern erfolgende Beteiligungserwerbe einen (nachvollziehbaren) wirtschaftlichen Hintergrund haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Zweifel nicht davon auszugehen, dass die Anwendung einer ausdrücklich getroffenen Regelung vom Gesetzgeber nicht auf alle davon erfassten Fälle - objektiv (insbesondere durch den systematischen Zusammenhang mit der gesamten Regelung des betreffenden Sachbereiches) erkennbar - beabsichtigt war (vergleiche, zum Prüfungsmaßstab bei der Rechtsfigur der teleologischen Reduktion etwa VwGH 29.8.2023, Ro 2022/02/0013; 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, jeweils mwN). Das Vorliegen einer planwidrig überschießenden Regelung, die der ratio legis der genannten Normen nicht entspricht, ist nicht erkennbar.

60

Die Revisionswerberin macht weiters einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend, weil die von ihr geltend gemachte Firmenwertabschreibung schon im Jahr 2010 Gegenstand eines Ergänzungsersuchens der belangten Behörde gewesen sei; nach Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens habe eine erklärungskonforme Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung (und des Fremdkapitalzinsenabzugs) stattgefunden, was bedeute, dass die belangte Behörde diese Aufwendungen als rechtmäßig befunden habe.

61

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt (vgl. etwa VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076, mwN). Voraussetzung für die Geltendmachung dieses Grundsatzes ist insbesondere, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022, mwN). Dass die Revisionswerberin im Vertrauen auf die ursprüngliche Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs nachteilige Dispositionen getroffen hätte, wird in der Revision nicht behauptet und ist auch schon deshalb nicht erkennbar, weil die Dispositionen der Revisionswerberin, die zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs geführt haben - nämlich der Erwerb der Beteiligung an der Ö GmbH - bereits im Jahr 2007 und damit mehrere Jahre vor Ergehen des in der Revision angesprochenen Ergänzungsersuchens getätigt wurden. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt (vergleiche, etwa VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076, mwN). Voraussetzung für die Geltendmachung dieses Grundsatzes ist insbesondere, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vergleiche, VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022, mwN). Dass die Revisionswerberin im Vertrauen auf die ursprüngliche Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs nachteilige Dispositionen getroffen hätte, wird in der Revision nicht behauptet und ist auch schon deshalb nicht erkennbar, weil die Dispositionen der Revisionswerberin, die zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs geführt haben - nämlich der Erwerb der Beteiligung an der Ö GmbH - bereits im Jahr 2007 und damit mehrere Jahre vor Ergehen des in der Revision angesprochenen Ergänzungsersuchens getätigt wurden.

62

Abschließend macht die Revisionswerberin diverse Begründungs- und Feststellungsmängel sowie eine grob fehlerhafte Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts geltend. Diese Einwendungen zielen - trotz ihrer Bezeichnung - im Ergebnis allesamt auf die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der einheitlichen Leitung von Dr. A und Ing. B ab.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Begründungspflicht keinen Selbstzweck darstellt und ein Begründungsmangel daher nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. etwa VwGH 30.1.2026, Ra 2023/13/0002, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar; das angefochtene Erkenntnis ist sowohl für die Revisionswerberin als auch für den Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres überprüfbar, weil daraus ausreichend klar hervorgeht, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist. Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Begründungspflicht keinen Selbstzweck darstellt und ein Begründungsmangel daher nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. etwa VwGH 30.1.2026, Ra 2023/13/0002, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar; das angefochtene Erkenntnis ist sowohl für die Revisionswerberin als auch für den Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres überprüfbar, weil daraus ausreichend klar hervorgeht, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist.

Was die bekämpfte Beweiswürdigung betrifft ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 7.5.2025, Ra 2023/13/0117, mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN). Was die bekämpfte Beweiswürdigung betrifft ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 7.5.2025, Ra 2023/13/0117, mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN).

Das Bundesfinanzgericht hat - wie bereits ausgeführt - mit ausführlicher Begründung dargelegt, weshalb im Revisionsfall die Tatbestandsvoraussetzungen des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 erfüllt waren. Die dieser Beurteilung zugrundeliegende Beweiswürdigung - sowie die darauf beruhenden Feststellungen - ist nicht als grob fehlerhaft bzw. unvertretbar im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzusehen. Das Bundesfinanzgericht hat - wie bereits ausgeführt - mit ausführlicher Begründung dargelegt, weshalb im Revisionsfall die Tatbestandsvoraussetzungen des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß Paragraph 9, Absatz 7, bzw. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 erfüllt waren. Die dieser Beurteilung zugrundeliegende Beweiswürdigung - sowie die darauf beruhenden Feststellungen - ist nicht als grob fehlerhaft bzw. unvertretbar im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzusehen.

Sofern die Revisionswerberin vorbringt, ihr Parteiengehör sei verletzt worden, weil sie darauf hingewiesen habe, dass die belangte Behörde eine denkmögliche Gesetzesauslegung vorgenommen und das Bundesfinanzgericht dies ignoriert habe, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens im

Rechtsmittelverfahren saniert ist, wenn in diesem Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN). Dass das Bundesfinanzgericht Parteiengehör gewährt hat (insbesondere durch eine mündliche Verhandlung), wird in der Revision nicht bestritten. Sofern die Revisionswerberin vorbringt, ihr Parteiengehör sei verletzt worden, weil sie darauf hingewiesen habe, dass die belangte Behörde eine denkmögliche Gesetzesauslegung vorgenommen und das Bundesfinanzgericht dies ignoriert habe, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens im Rechtsmittelverfahren saniert ist, wenn in diesem Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN). Dass das Bundesfinanzgericht Parteiengehör gewährt hat (insbesondere durch eine mündliche Verhandlung), wird in der Revision nicht bestritten.

67

Wenn die Revisionswerberin schließlich eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht ins Treffen bringt, weil das Bundesfinanzgericht die zeugenschaftliche Einvernahme ihres im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der Ö GmbH bestellten Geschäftsführers Professor G unterlassen habe, genügt es darauf hinzuweisen, dass dieser nach den Feststellungen des Bundesfinanzgericht bereits im Jahr 2019 verstorben sei. Weshalb die Revisionswerberin dennoch davon ausgeht, dass dessen Einvernahme „möglich wie auch zumutbar“ gewesen wäre, ist nicht nachvollziehbar.

68

Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis zu Recht von der Anwendbarkeit des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 und somit von der Unzulässigkeit der von der Revisionswerberin geltend gemachten Firmenwertabschreibung bzw. Fremdfinanzierungsaufwendungen ausgegangen ist. Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis zu Recht von der Anwendbarkeit des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß Paragraph 9, Absatz 7, bzw. Paragraph 11, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 und somit von der Unzulässigkeit der von der Revisionswerberin geltend gemachten Firmenwertabschreibung bzw. Fremdfinanzierungsaufwendungen ausgegangen ist. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

69

Der Ausspruch über den Aufwandsatz richtet sich nach den §§ 47 ff VwGG iVm VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz richtet sich nach den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 13. Mai 2026

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2 Auslegung Diverses VwRallg3/5 Auslegung unbestimmter Begriffe VwRallg3/4 Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RO2024130002.J00

Im RIS seit

23.06.2026

Zuletzt aktualisiert am

07.07.2026

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at