

# Aufgespaltene Konzernübernahmen unschädlich für gruppenbedingten Firmenwert und Zinsabzug

*Das BFG folgt nicht der Ansicht der Finanzverwaltung – auch wenn bei einer Konzernübernahme zuerst die inländischen Beteiligungen herausgekauft werden, stand eine gruppenbedingte Firmenwertabschreibung zu bzw ist ein Zinsabzug für die Fremdfinanzierung der Beteiligungsanschaffung zulässig.*

CHRISTOPH PUCHNER / INGRID EBENBERGER

## A. BFG-Entscheidung vom 25. 10. 2018, RV/7102978/2018<sup>1)</sup>

### 1. Sachverhalt

Auf Seiten des X-Konzerns war die niederländische A Holding B.V. zu 100% an der österr Bf-GmbH sowie zu 94,9% an der deutschen A Holding I beteiligt. Die A Holding I war zu 100% an der österr A CEE Holding beteiligt, diese zu 100% an der österr Holding A AT, die zu 99% an der österr operativ tätigen A GmbH beteiligt war. Zudem war die A Holding I zu 1% unmittelbar an der A GmbH beteiligt.

Die A Holding B.V. bzw deren Tochtergesellschaften veräußerten in mehreren Schritten Gesellschaften des A Konzerns an die B Gruppe, wobei der A Konzern vor den Veräußerungen im Eigentum der X Gruppe stand und keine finanzielle Verbindung zur B Gruppe gegeben war:

- Im August 2010 veräußerte die A Holding B.V. 100% der Anteile an der Bf-GmbH an die deutsche Gesellschaft B III, welche zur B Gruppe gehörte.
- Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16. 12. 2010 erfolgten weitere Anteilsübertragungen:
  - Im ersten Schritt erfolgte die Übertragung der Anteile an der A GmbH an die Bf-GmbH unter der aufschiebenden Bedingung, dass der gesamte Kaufpreis bei der A Holding B.V. eingegangen ist.
  - Wenn (1.) der gesamte Kaufpreis eingegangen war, (2.) die Anteile an der A GmbH übertragen und abgetreten wurden, (3.) eine schriftliche Benachrichtigung durch die Bf-GmbH ausgestellt wurde, dass die Übertragung durchgeführt wurde, und (4.) eine Wartezeit von jeweils einer Stunde abgelaufen war, wurden Anteile an weiteren Gesellschaften des A Konzerns übertragen.
  - Erst im letzten Schritt erfolgte die Übertragung der Anteile an der A Holding I.

Der Erwerb der Anteile an der A GmbH wurde auf Ebene der Bf-GmbH fremdfinanziert. In diesem Zusammenhang sind Zinsen für eine Nullkuponanleihe, Zinsen für ein Bankdarlehen, Kreditspesen und Beratungskosten angefallen.

Ab 2011 bestand eine Gruppe mit der Bf-GmbH als Gruppenträgerin und der A GmbH als Gruppenmitglied. Für die Anschaffung der A GmbH wurden eine Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG sowie der Abzug der damit verbundenen Fremdfinanzierungskosten geltend gemacht.

Grafisch stellt sich die Transaktion vereinfacht wie in der Abbildung auf Seite 22 ersichtlich dar:

Vom Finanzamt wurde wie folgt argumentiert:

- Es sei der Erwerb des gesamten A Konzerns beabsichtigt gewesen, im einheitlichen Abtretungsvertrag sei aber für den Anteilserwerb an der A GmbH (künstlich) ein separater Stichtag vereinbart worden, um eine fremdbezogene Anschaffung für die Firmenwertabschreibung zu konstruieren. Nach den KStR<sup>2)</sup> liegt ein konzerninterner Erwerb auch dann vor, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart aufgespalten werde, dass zunächst die inländische Beteiligung und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden. Sofern sich das BFG auf die zivilrechtliche Konstruktion berufe, wird darauf hingewiesen, dass im Abgabenrecht der wahre wirtschaftliche Gehalt gem § 21 BAO maßgebend sei – im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der einheitliche Erwerb des A Konzerns.
- Aufgrund einer zwischenzeitig durchgeführten Außenprüfung wurde auch der Betriebsausgabenabzug der mit dem Anteilserwerb an der A GmbH im Zusammenhang stehenden Fremdkapitalzinsen (inkl Geldbeschaffungs- und Beratungskosten) ebenfalls mit Verweis auf den konzerninternen Erwerb versagt.<sup>3)</sup>

Mag. (FH) *Christoph Puchner* ist Steuerberater und Geschäftsführer bei ECOVIS Austria in Wien. Mag. *Ingrid Ebenberger* ist Steuerberaterin und Senior Tax Managerin bei einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Wien.

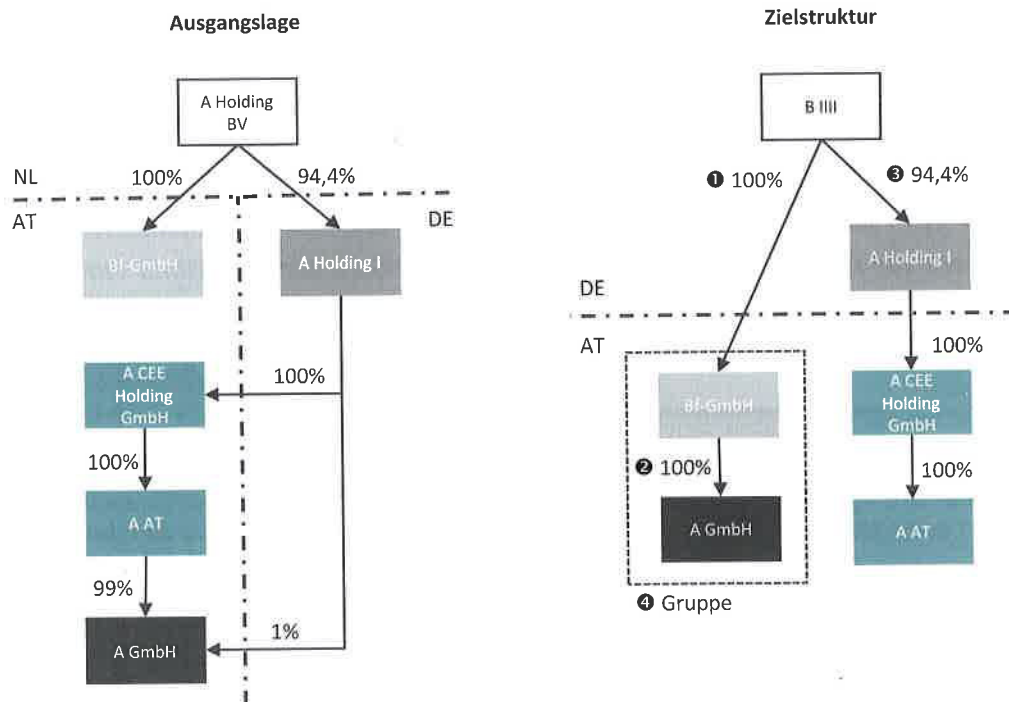
1) Die Entscheidung des BFG 18. 10. 2018, RV/7103906/2017, ist zum selben Fall ergangen, betrifft allerdings das Jahr 2011.

2) Vgl KStR 201 Rz 1127.

3) Siehe KStR 2013 Rz 1266 af zur Bestimmung in der derzeit geltenden Fassung.

§ 9 Abs 7,  
§ 11 Abs 1 Z 4,  
§ 12 Abs 1 Z 9  
KStG

Firmenwert-  
abschreibung;  
Zinsabzug;  
aufgespaltene  
Konzern-  
übernahme



Abbildung

## 2. Entscheidung

Gem § 9 Abs 7 KStG idgF konnte im Fall der Anschaffung einer Beteiligung, ab Zugehörigkeit der angeschafften Körperschaft zur Unternehmensgruppe, eine Firmenwertabschreibung in Anspruch genommen werden. Diese stand jedoch nicht zu, wenn die angeschaffte Beteiligung „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ erworben wurde.

In vergleichbarer Weise verbietet § 11 Abs 1 Z 4 KStG<sup>4)</sup> den Abzug von Zinsen und Geldbeschaffungskosten, wenn ein Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG vorliegt und diese Kapitalanteile unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wurden.

Seitens des BFG wurde eine mehrstufige Prüfung vorgenommen:

### a) Wörtliche Interpretation auf Basis sachverhaltsbezogener Beurteilung

Im Anschaffungszeitpunkt war die Bf-GmbH Teil der B Gruppe und die A AT sowie A Holding I waren Teil der X Gruppe, sodass keine schädlichen unmittelbaren konzernmäßigen Verbindungen bestanden. Ein mittelbarer Anschaffungsvorgang, bei dem die Beteiligung im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften erworben wird,<sup>5)</sup> lag nicht vor.

Auf Basis einer wörtlichen Interpretation der zugrunde liegenden Normen hält das BFG fest, dass der Gesetzeswortlaut die vorgenommene Vorgehensweise deckt.

### b) Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum

Das FA legt der Beurteilung die Annahme zugrunde, dass trotz des separaten Erwerbs der A GmbH durch die Bf-GmbH die B Gruppe das wirtschaftliche Eigentum am A Konzern gesamthaft erworben hätte („einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang“) und die A GmbH somit konzernintern angeschafft worden wäre.

Nach Beurteilung des BFG ist es zwar korrekt, dass als Anschaffungszeitpunkt idR die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gilt. Das wirtschaftliche Eigentum geht jedoch grundsätzlich mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums einher. Ein Abweichen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann nach der VwGH-Rsp<sup>6)</sup> nur dann angenommen werden, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.

Nach Ansicht des BFG konnte kein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum festgestellt werden.

4) IdF BGBl I 2010/111 für den Zeitraum 31.12.2010 bis 28.2.2014; bzw ab 1.3.2014 § 11 Abs 1 Z 4 KStG iVm § 12 Abs 1 Z 9 KStG idF BGBl I 2014/13 und auch BGBl I 2014/40.

5) So könnte zB die betreffende Beteiligung zwischenzeitlich an einen Dritten und anschließend von diesem erworben werden (vgl zB Lehner, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Kommentar zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG, GeS 3/2011, 121 [127]).

6) Vgl VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; 31.5.2011, 2008/15/0153.

### c) Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung

Schließlich erkennt das BFG auch keine missbräuchliche Vorgehensweise, da es einem Abgabepflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt ist, sein Verhalten entsprechend steuerlichen Gesichtspunkten zu planen. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts können so eingesetzt werden, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird.

Die gewählte rechtliche Gestaltung ist weder als unangemessen noch als ungewöhnlich zu qualifizieren. Ein Konzern wurde auf die Weise verkauft, dass die Anteile an einzelnen Gesellschaften an gewisse Käufergesellschaften veräußert wurden und dabei die Konzernstruktur verändert bzw. vereinfacht wurde. Umstrukturierungsvorgänge innerhalb von Konzernen stellen sich schon abseits von Veräußerungsvorgängen grundsätzlich nicht als unangemessen oder ungewöhnlich dar, viel weniger noch können diese im Fall des Erwerbs von ganzen Konzernstrukturen als unangemessen oder ungewöhnlich qualifiziert werden.

Dass entsprechende Erwerbsvorgänge derart gestaltet werden, dass eine möglichst geringe Steuerbelastung erzielt wird und derartige Strukturierungen bereits während des Erwerbsvorgangs vorgenommen werden, erweist sich aufgrund der höchstgerichtlichen Rsp nicht als schädlich. Eine gegenteilige Sichtweise würde allenfalls dazu führen, dass die Vornahme der Firmenwertabschreibung vom Konzernaufbau bzw. von vorgenommenen vorbereitenden Umstrukturierungen des Veräußerers abhängig wäre und derart die Firmenwertabschreibung von Zufälligkeiten bestimmt wäre, was unsystematisch erschiene.

Abschließend hält das BFG fest, dass auch darin ein außersteuerlicher Grund liegen kann, dass die Bf-GmbH die Anteile an einer betriebsführenden österr. Holdinggesellschaft A AT und deren Muttergesellschaften seien für die Bf-GmbH funktionslos gewesen, weshalb diese verschmolzen worden seien. Schließlich hätten Kreditinstitute die finanziellen Mittel für den Erwerb der Beteiligung an der A GmbH nicht gewährt, wenn die Bf-GmbH die Beteiligung nicht direkt erworben hätte.

Somit kommt das BFG zu dem Schluss, dass der Bf-GmbH die Firmenwertabschreibung und der Abzug der Fremdfinanzierungskosten (Zinsen inkl. Geldbeschaffungs- und Beratungskosten) zustehen.

## B. Anmerkungen

Die gegenständliche BFG-Entscheidung betrifft sowohl die Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG als auch den Abzug von Fremdkapitalzinsen gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG (aktuell § 11 Abs 1 Z 4 KStG iVm § 12 Abs 1 Z 9 KStG<sup>7)</sup>). Bei beiden Regelungen gilt als Ausschlusskriterium der Beteiligungserwerb „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“. Nachdem die Firmenwertabschreibung mit dem AbgÄG 2014<sup>8)</sup> abgeschafft wurde, ist die Entscheidung insoweit noch für Altfälle von Bedeutung. In Bezug auf den Abzug von

Fremdfinanzierungskosten ist die Entscheidung jedoch weiterhin von Relevanz.

Seitens der Finanzverwaltung wird derzeit davon ausgegangen, dass ein schädlicher konzerninterner Beteiligungserwerb einer Körperschaft auch dann vorliegt, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart „aufgespalten“ wird, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden.<sup>9)</sup>

### 1. Teleologische Interpretation

Nach den Gesetzesmaterialien dient der Ausschluss konzerninterner Erwerbe von der Firmenwertabschreibung der „Vermeidung von Gestaltungen“.<sup>10)</sup> Der Gesetzgeber wollte vermeiden, dass „durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden“<sup>11)</sup> und es dadurch womöglich sogar zu einer „mehrfache[n] Inanspruchnahme von Firmenwertabschreibungen innerhalb einer Unternehmensgruppe“ kommt.<sup>12)</sup>

In vergleichbarer Weise wurde hinsichtlich des Konzernausschlusskriteriums gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011<sup>13)</sup> in den ErläutRV<sup>14)</sup> festgehalten, dass künstlich generierte Betriebsausgaben – in Anlehnung an § 9 Abs 7 KStG – durch konzerninterne Beteiligungsverkäufe unterbunden werden sollen.

Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auf Gestaltungen innerhalb von bestehenden Konzernen abzielt und lediglich solche von der Firmenwertabschreibung bzw. vom Zinsabzug ausschließen wollte. Im vorliegenden Fall erfolgte jedoch eine Transaktion zwischen nachweislich unverbundenen Dritten.

### 2. Anschaffungszeitpunkt

Der Ausschließungsgrund „Konzernerwerb“ muss im Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung erfüllt sein.<sup>15)</sup>

7) Mit dem JStG 2018 wurde klargestellt, dass das Abzugsverbot unabhängig davon greift, ob Erträge aus einer Beteiligung idS § 10 KStG steuerfrei oder steuerpflichtig sind (vgl. ErläutRV 190 BgNR 26. GP 22). Somit sind auch jene Fälle umfasst, bei den der Methodenwechsel gem § 10a KStG zur Anwendung gelangt.

8) Vgl. BGBl I 2014/13.

9) Vgl. KStR 201, Rz 1127 (zur Firmenwertabschreibung) und Rz 1266 af (zu Fremdfinanzierungskosten).

10) Vgl. ErläutRV 451 BgNR 22. GP 26.

11) Vgl. *Haidenthaler/Preining in Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 KStG Rz 44.

12) So *Lang*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 261 (268).

13) Vgl. BGBl I 2010/111. Siehe dazu zB die Beispiele von *Mayr*, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, RdW 2011, 52 (52 f), der ausführt, dass für die Frage, wann ein (schädlicher) Erwerb innerhalb eines Konzerns vorliegt, die Ausführungen zur Gruppenbesteuerung sinngemäß gelten.

14) Vgl. ErläutRV 981 BgNR 24. GP 132.

15) Vgl. *Damböck*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Damböck et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 123 (127 ff); *Mühlebner*, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbesteuerung, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch Mergers & Acquisitions (2007) 171 (193); *Haidenthaler/Preining in Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Rz 46.

Nach hA im Schrifttum<sup>16)</sup> und nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>17)</sup> richtet sich der Anschaffungsbe-  
griff des § 9 Abs 7 KStG nach dem allgemeinen Er-  
tragssteuerrecht. Es ist daher auf jenen Zeitpunkt ab-  
zustellen, in dem das wirtschaftliche Eigentum an  
den Anteilen übergegangen ist.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung erfolgt der Er-  
werb des wirtschaftlichen Eigentums „idR“ zu jenem  
Zeitpunkt, „der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeit-  
punkt vorgesehen ist“.<sup>18)</sup> Die Übertragung des wirt-  
schaftlichen Eigentums und somit der Zeitpunkt der  
Anschaffung einer Beteiligung hängt nach hA im De-  
tail davon ab, wann die Beteiligungsrechte (insbeson-  
dere das Stimmrecht, das Gewinnbezugsrecht und die  
Substanzverwertungsmöglichkeit) auf den Erwerber  
übergehen.<sup>19)</sup> Nach der Rsp des VwGH ist vor allem  
darauf abzustellen, ab welchem Zeitpunkt der Erwer-  
ber in der Lage ist, „mit dem Wirtschaftsgut wie ein  
Eigentümer zu schalten und zu walten“.<sup>20)</sup>

Aus zeitlicher Sicht sind die nachfolgenden Sze-  
narien denkbar:

#### a) Vorgelagerter Erwerb der Inlandsbeteiligungen

Dabei werden in einem ersten Schritt die Inlandsbe-  
teiligungen erworben und zeitlich nachgelagert (zB  
eine Stunde oder einen Tag danach) wird der rest-  
liche Konzern übernommen.

Würde man das in den KStR festgeschriebene Kri-  
terium „einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang“ dahin-  
gehend auslegen, dass bereits dann, wenn eine gesamte  
Konzernübernahme geplant oder auch nur möglich ist,  
ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang unterstellt  
wird und vorbereitende Erwerbe einzelner Beteiligun-  
gen als schädlich qualifiziert werden, würde dies de  
facto zu einer wesentlichen Schlechterstellung von  
Konzernübernahmen im Vergleich zu anderen Trans-  
aktionen führen. Abgesehen davon erscheint es unsys-  
tematisch, dass die Firmenwertabschreibung bzw der  
Zinsabzug uU von Zufälligkeiten (zB vom Transak-  
tionsumfang und vom Konzernaufbau bzw von vorge-  
nommenen vorbereitenden Umstrukturierungen des  
Veräußerers) abhängig wäre.<sup>21)</sup>

Interessant ist, dass das zuständige Finanzamt im  
Rahmen des BFG-Verfahrens darauf verweist, dass  
bei Konzernübernahmen der wahre wirtschaftliche  
Gehalt iSd § 21 BAO maßgebend ist. Im Regelfall  
wird bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Inlands-  
beteiligungen feststehen, dass auch der gesamte rest-  
liche Konzern übernommen werden wird. Gerade dann  
ist jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von  
einem konzernfremden Transaktionsvorgang auszuge-  
hen. Aus diesem Grund sollten wirtschaftlich sinnvolle  
vorbereitende Transaktionen bei Vorliegen entspre-  
chender triftiger außersteuerlicher bzw wirtschaftlicher  
Gründe auch anerkannt werden.<sup>22)</sup>

Ob zwischen den Transaktionen eine bzw wenige  
Stunden/Tage liegen, kann für die steuerliche Beurtei-  
lung keinen Unterschied machen. Entscheidend ist,  
dass mit dem jeweiligen Erwerbsvorgang das wirt-  
schaftliche Eigentum (nur) an den betreffenden Anteilen  
übertragen wird. Ist der Erwerb der inländischen  
Zielgesellschaft dem Erwerb des restlichen Konzerns

vorgelagert, dann erfolgt dieser, bevor eine konzernale  
Verbundenheit vorliegt (siehe Punkt B.3.).

#### b) Sämtliche Transaktionen zum identen Stichtag

Weiters sind auch Konstellationen denkbar, bei de-  
nen sämtliche Transaktionen auf denselben Zeit-  
punkt bezogen werden, sodass gleichzeitig mit der  
Übernahme der Konzernobergesellschaft die Inlands-  
beteiligungen separat erworben werden.

Selbst bei einem einheitlichen Zeitpunkt liegt kein  
konzerninterner Erwerbsvorgang vor.<sup>23)</sup> Zu achten ist  
auf die exakte Festlegung des Zeitpunkts (zB „mit Ab-  
lauf des“ oder „mit Beginn des“),<sup>24)</sup> um Diskussionen  
hinsichtlich der Reihenfolge der Transaktionen im  
Rahmen einer Betriebsprüfung zu vermeiden.

Sofern sämtliche Transaktionen und auch der  
Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den iden-  
ten Zeitpunkt erfolgen, ist es – abgesehen von miss-  
bräuchlichen Strukturierungen ohne triftige wirtschaft-  
liche Gründe iSd § 22 Abs 2 BAO idF JStG 2018<sup>25)</sup> –  
auch denkunmöglich, dass aus zeitlicher Sicht ein konz-  
erninterner Erwerb vorliegt (siehe Punkt B.3.).

#### Exkurs – Auswirkung von aufschiebenden Bedingungen

In der Praxis finden sich in Kaufverträgen bei Konz-  
ernübernahmen häufig aufschiebende Bedingun-  
gen. Aufschiebende Bedingungen können sich auf  
die Zustimmung von Gerichten oder Behörden (zB  
EU-Kartellbehörde), Gremialvorbehalte (zB Zustim-

16) Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang et al* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 91;  
*Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 409 f.

17) Vgl KStR 2013 Rz 1118.

18) Vgl KStR 2001 Rz 401 idF BMF-Wartungserlass 10. 5. 2007,  
010216/0038-VI/6/2007, und KStR 2013 Rz 1055.

19) Vgl *Fraberger*, Steuerlich relevante Klauseln im und rund um den  
Kaufvertrag, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch  
Mergers & Acquisitions (2007) 303 (308 f mwN); *Hasanovic*, Der  
Zeitpunkt der Veräußerung von Beteiligungen, in *Lang et al* (Hrsg),  
Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs (2016) 79 (87 f).

20) Vgl VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123.

21) Vgl *Puchner/Tüchler*, KStR 2013: wesentliche Änderungen bei der  
Gruppenbesteuerung, SWK 13/2013, 649 (651 f). Einzelne Stimmen  
in der Literatur (zB *Lachmayer* in *Renner/Srmitzer/Vock* [Hrsg], Die  
Körperschaftsteuer LoBla 27. Lfg 2015 § 12 Abs 1 Z 9 KStG  
Rz 122/16) weisen darauf hin, dass das Kriterium „einheitlicher wirt-  
schaftlicher Vorgang eines Konzernerwerbs“ auch dahingehend ausge-  
legt werden könnte, dass Umstrukturierungen im Zuge des Er-  
werbsvorgangs, die zeitlich unmittelbar dem Erwerb folgen, wirt-  
schaftlich noch als Erwerb von einem fremden Dritten (der seine  
Konzernbeteiligungen veräußert) einzustufen wären. Soweit die Um-  
strukturierung nicht eigene Konzerngesellschaften, sondern zuge-  
kaufte Gesellschaften betrifft, würde das Ausschlusskriterium nicht  
erfüllt sein.

22) Hinzuweisen ist auf die neue Missbrauchsdefinition durch das Jahres-  
steuergesetz 2018 (JStG 2018) ab 1. 1. 2019.

23) Vgl *Mühlechner*, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der  
Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbe-  
steuerung, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch  
Mergers & Acquisitions (2007) 171 (193).

24) Siehe *Mühlechner*, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der  
Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbe-  
steuerung, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch  
Mergers & Acquisitions (2007) 171 (193).

25) Vgl BGBl I 2018/62.

mung des Aufsichtsrats oder der Hauptversammlung) oder die Erfüllung bestimmter Kaufvertragsmodalitäten (zB vollständige Bezahlung des Kaufpreises) beziehen.<sup>26)</sup> Auch ist es nicht unüblich, dass der Erwerb der inländischen Zielgesellschaft unter der aufschiebenden Bedingung des Zustandekommens des Gesamterwerbs steht.

Kaufverträge, die unter aufschiebender Bedingung abgeschlossen werden, schließen nicht unbedingt den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums aus. Letztlich kommt es darauf an, welcher Charakter der aufschiebenden Bedingung zukommt und wie sie sich auf die Stellung des Erwerbers als wirtschaftlicher Eigentümer auswirkt.<sup>27)</sup> Aufgrund der VwGH-Rsp<sup>28)</sup> kann das wirtschaftliche Eigentum vor der Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen übertragen werden, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingungen zu rechnen ist. Dabei wird davon ausgegangen, dass eine mehr als überwiegende Wahrscheinlichkeit (> 50%) gegeben sein muss, andererseits aber nicht eine mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gefordert werden kann.<sup>29)</sup> Ist der Bedingungseintritt bloße „Formsache“, dann ist durchaus denkbar, dass das wirtschaftliche Eigentum sofort auf den Erwerber übergeht.<sup>30)</sup> Auf die einheitlichen Aussagen in den Richtlinien der Finanzverwaltung sei an dieser Stelle lediglich hingewiesen.<sup>31)</sup>

IZm erheblichen aufschiebenden Bedingungen, die keine reine Formsache sind, gilt nach der Rsp des VwGH, dass ein aufschiebend bedingter Verkauf nicht nach dem Eintritt der Bedingung, sondern „im Zeitpunkt des Eintrittes der letzten aufschiebenden Bedingung“ eintritt.<sup>32)</sup>

Im gegenständlichen Fall ging das BFG davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden Anteilen gleichzeitig mit dem zivilrechtlichen Eigentum übergegangen ist.

### 3. Vorliegen eines Konzerns

Ein schädlicher Konzernwerb kann nur dann gegeben sein, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft schon ein Konzernverhältnis zwischen den involvierten Gesellschaften bestand oder Käufer und Verkäufer bereits zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden. Nach der vom BFG<sup>33)</sup> und von der Finanzverwaltung<sup>34)</sup> geteilten hA ist dabei auf § 15 AktG und § 115 GmbH abzustellen.<sup>35)</sup> Laut VwGH-Rsp „bedarf es somit entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken [...] oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes.“<sup>36)</sup>

Von einer einheitlichen Leitung ist nach hA<sup>37)</sup> und der Rsp des VwGH<sup>38)</sup> dann auszugehen, wenn eine grundsätzliche Abstimmung der Geschäftspolitik und -führung zwischen den potenziellen Konzerngesellschaften stattfindet. Dabei ist die tatsächlich entfaltete Kontroll- und Steuerungsdichte zu ermitteln, die zB durch zentrale Steuerung des Wareneinkaufs, Zentralisierung des Rechnungswesens und Controllings, einheitliche Produktionsplanung oder auch im Bereich des Marketings und Vertriebs umgesetzt werden

kann.<sup>39)</sup> Die Ausübung bloßer Kontrollfunktionen begründet noch keine einheitliche Leitung, weil diese ein aktives planendes Handeln voraussetzt.<sup>40)</sup>

§ 15 Abs 2 AktG und § 115 Abs 2 GmbHG normieren bloß eine widerlegbare Konzernvermutung für den Fall, dass „ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens [steht]“.<sup>41)</sup> Ein solcher Einfluss kann zB über Unternehmensverträge (wie zB einen Gewinnabführungsvertrag), Beteiligungen oder personelle Verflechtungen herbeigeführt werden.<sup>42)</sup> Wenn keine derartigen Vereinbarungen oder personellen Verflechtungen zwischen Erwerber und Zielgesellschaft vorliegen, dann kann ein beherrschender Einfluss erst vorliegen, wenn die Stimmrechte der Zielgesellschaft übergegangen sind und es dem Erwerber ermöglicht wird, Mehrheitsbeschlüsse in der Gesellschafter- oder Hauptversammlung herbeizuführen.

Bei einem zeitgleichen Erwerb der firmenwertvermittelnden Zielgesellschaft und der restlichen – vor dem Erwerb unverbundenen – Gesellschaften oder sogar einem zeitlich vorgelagerten Erwerb wird regelmäßig im Zeitpunkt der Anschaffung kein einheitlicher Konzern im Sinne dieser Definitionen vorliegen können.<sup>43)</sup>

26) Vgl. *Fraberger*, Steuerlich relevante Klauseln im und rund um den Kaufvertrag, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch Mergers & Acquisitions (2007) 303 (320 mwN).

27) Vgl. *Mühlechner*, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbesteuerung, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch Mergers & Acquisitions (2007) 171 (183 f).

28) Vgl. VwGH 26. 3. 2003, 97/13/0052.

29) Vgl. *Fraberger*, Steuerlich relevante Klauseln im und rund um den Kaufvertrag, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), Handbuch Mergers & Acquisitions (2007) 303 (321 mwN). Nach *Hasanovic*, Der Zeitpunkt der Veräußerung von Beteiligung, in *Lang et al* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs (2016) 80 (99 f), müsste zumindest eine 51%-Grenze überschritten werden, wobei auch sie auf die Unbestimmtheit des Terminus „hohe Wahrscheinlichkeit“ hinweist.

30) Vgl. *Starlinger*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, in *Berl et al* (Hrsg), Gewinnrealisierung (2012) 159 (169).

31) Vgl. EStR 2000 Rz 2157 und KStR 2013 Rz 1139.

32) Vgl. VwGH 28. 4. 1967, 1818/66.

33) Vgl. BFG 3. 5. 2016, RV/2100667/2011.

34) Vgl. KStR 2013 Rz 1125.

35) Vgl. *Pinetz/Stefaner* in *Lang et al* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 108; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 421 ff.

36) Vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049.

37) Vgl. *Diregger/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg), AktG<sup>2</sup> (2012) § 15 Tz 43; *Diregger* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbH (2014) § 115 Tz 13; *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser* (Hrsg), AktG I<sup>3</sup> (2011) § 15 Tz 13.

38) Vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049.

39) Vgl. *Diregger/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg), AktG<sup>2</sup> (2012) § 15 Tz 43.

40) Vgl. *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I<sup>3</sup> (2011) § 15 Tz 14.

41) Vgl. *Diregger/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg), AktG<sup>2</sup> (2012) § 15 Tz 45; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG Kommentar<sup>3</sup> (2007) § 115 Tz 13.

42) Vgl. *Diregger/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg), AktG<sup>2</sup> (2012) § 15 Tz 46; *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser* (Hrsg), AktG I<sup>3</sup> (2011) § 15 Tz 22; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG Kommentar<sup>3</sup> (2007) § 115 Tz 12.

43) Vgl. *Pinetz/Stefaner* in *Lang et al* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 108 c.

Das BFG hat sich recht deutlich über die KStR-Aussagen hinweggesetzt. Da die zeitliche Abfolge der Beteiligungserwerbe klar war, die inländische Beteiligung vertraglich festgelegt vor den sonstigen Beteiligungen erworben worden ist und kein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentumserwerb festgestellt werden konnte, stehen sowohl der Zinsabzug als auch die Firmenwertabschreibung zu. Zur Frage,

ob im Zeitpunkt des Erwerbs zwischen Erwerbengesellschaft und Zielgesellschaft überhaupt schon ein Konzern iSd § 15 AktG vorliegen konnte (va wesentlich bei zeitgleichem Erwerb), musste das BFG im vorliegenden Fall nicht Stellung nehmen. Aufgrund der eingebrachten Amtsrevision hat das letzte Wort in dieser Angelegenheit der VwGH.

§ 12 Abs 2 Z 2  
lit b  
UStG 1994

Kombinations-  
kraftwagen;  
Personen-  
kraftwagen;  
Vorsteuer;  
Wohnmobil

## Vorsteuerabzug für ein Wohnmobil

Wohnmobile sind Spezialfahrzeuge, die überwiegend für Schlaf- oder Aufenthaltszwecke ausgestattet sind; sie unterscheiden sich somit von Personenkraftwagen. Da sie weder ausschließlich noch vorwiegend der Personenbeförderung dienen und keine „Mischform zwischen Lastwagen und Personenkraftwagen“ sind, fallen sie nicht unter den für Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen geltenden Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994.<sup>1)</sup>

BERNHARD RENNER

### A. Sachverhalt und Verfahren vor dem Finanzamt bzw dem Bundesfinanzgericht

Die Revisionswerberin, eine GmbH, die ein Institut für Erwachsenenbildung betreibt, erwarb 2011 im Wege eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ein gebrauchtes Wohnmobil. Laut Angaben einer Mitarbeiterin solle das Fahrzeug helfen, Kosten für Nächtigungen des in Tirol wohnhaften Geschäftsführers zu sparen, der in Ausübung seiner Tätigkeit viel reise. Es diene auch Transporten, weil die GmbH viele Standorte habe. Stünden keine anderen Räume zur Verfügung, würden im Fahrzeug auch „Einzelcoachings“ durchgeführt.

Das Wohnmobil der Marke „Fiat Bürstner 2030 i 684“ verfügt über vier Sitzplätze. Basismodell war der Fiat Ducato, ein vom BMF in der Liste der Kleinbusse iSd § 5 Verordnung BGBl II 2002/193<sup>2)</sup> angeführtes Fahrzeug.

Strittig war, ob dem Vorsteuerabzug für den Erwerb und den Betrieb des Wohnmobils § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 entgegenstand, weil es sich – unter Berücksichtigung der VO um einen Personen- oder Kombinationskraftwagen handelte. Nach der VO trifft dies ua dann nicht zu, wenn das Fahrzeug die dort angeführten Merkmale eines „Kleinbusses“ aufwies.

Letzteres machte die GmbH im Verfahren vor dem Finanzamt und vor dem BFG geltend, wozu sie auf das kastenwagenförmige Äußere des Fahrzeugs sowie darauf verwies, dass es für das Vorliegen eines „Kleinbusses“ unter dem Gesichtspunkt der erforderlichen Möglichkeit, damit mehr als sechs Personen zu befördern, nach § 5 der VO nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, son-

dern auf die aufgrund der Bauart und Größe des Fahrzeugs maximal zulässige Personenbeförderungskapazität ankomme. Beim streitgegenständlichen Fahrzeug sei im Hinblick auf die Größe des verwendeten Basismodells der Einbau von mehr als sechs Sitzen jederzeit möglich. Die kraftfahrrechtliche Zulassung als Pkw führe nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs.

Das BFG hielt dem entgegen,<sup>3)</sup> das Fahrzeug verfüge nur über vier Sitze und die Beförderung von zumindest sieben erwachsenen Personen samt Gepäck sei deshalb nicht möglich, weil dadurch das zulässige Gesamtgewicht überschritten würde. Diese Argumentation stützte das BFG auf Annahmen über „das mittlere Gewicht einer erwachsenen Person in Österreich“, mit dem Zusatz, nach der Rsp müsse „auch eine Gepäckmitnahme“ für eine Reise „über einen längeren Zeitraum bzw eine längere Distanz“ möglich sein. Bei einem Eigengewicht von 3.035 kg und einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 3.500 kg könne es sich schon im Hinblick auf das anzunehmende Körpergewicht von sieben erwachsenen Österreichern nicht um einen Kleinbus handeln. Nähere Ausführungen zu dem für das Gepäck zu veranschlagenden Gewicht unterblieben.

In der Revision wurde der Argumentation des BFG entgegengehalten, die relativ geringe Überschreitung des zulässigen Gesamtgewichts durch das

Mag. Bernhard Renner ist Richter im Bundesfinanzgericht und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

1) VwGH 17. 10. 2018, Ra 2017/13/0045.

2) Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse; im folgenden „VO“.

3) BFG 29. 12. 2016, RV/7102840/2012.