

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schubertstraße 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 9. Oktober 2017 bzw. 6. November 2017 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2014
2. Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2014
3. Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2011 und 2012
4. Anspruchszinsen für die Jahre 2011-2014

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf.) kam das Prüfungsorgan der Großbetriebsprüfung in Tz. 6 „verdeckte Ausschüttung“ des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO zu folgendem Ergebnis:

„Darlehen an D. s.r.o.:

Im Jahr 2011 hat die Bf. (GmbH) ein Darlehen in Höhe von € 307.630 an die D. s.r.o. mit Sitz in

Tschechien vergeben. Dieses Darlehen wurde im Jahr 2012 um € 342.370 aufgestockt. An der D. s.r.o. (= D. CZ) sind Herr H.D., Frau B.D. und Herr W.S. beteiligt. Die wirtschaftliche Situation der D. s.r.o. ist schlecht (geringfügiger Gewinn im Jahr 2011, Verlust im Jahr 2012).

Die Darlehensvergabe an die D. CZ im Jahr 2011 und die Aufstockung des Darlehens im Jahr 2012 stellen nach Ansicht der BP verdecktes Kapital dar (siehe auch Rz. 720f. KStR). Im Zuge der Betriebsprüfung sind Beweismittel in Form diverser schriftlicher Vereinbarungen neu hervorgekommen.

Es existiert keine schriftliche Vereinbarung über Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten im Zeitpunkt der Darlehensvergabe. Eine solche Vereinbarung wird erst im Jahr 2017 abgeschlossen.

Es gibt keine feststehenden Zinsfälligkeiten bis zum Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung im Jahr 2017. Im Prüfungszeitraum besteht keine diesbezügliche Vereinbarung. Zinsen werden jährlich gebucht, fließen aber während des gesamten Prüfungszeitraums nicht. In der Darlehensvereinbarung ist keine Sicherheit erwähnt. Laut Aussage des Steuerberaters dient eine Liegenschaft in CZ, die laut Gutachten mit umgerechnet € 922.067,28 bewertet wurde, als Sicherheit, die jedoch nicht verbüchert ist. Im Jahr 2017 wurde schriftlich niedergelegt, dass die Bf. (GmbH) diese Liegenschaft um € 922.000 von D. CZ käuflich erwerben kann, wenn Terminverlust eintritt. Diese Vereinbarung wurde von beiden Seiten von den gleichen Person unterschrieben, da Herr W.S. im Jahr 2017 Geschäftsführer beider Unternehmen ist.

Die wirtschaftliche Situation des Darlehensempfängers ist schlecht. 2011 beträgt der Gewinn der D. CZ umgerechnet ca. € 4.200. Im Jahr 2012, in dem das Darlehen aufgestockt wird, erwirtschaftet D. CZ einen Verlust von ca. € 4.900. Im restlichen Prüfungszeitraum erwirtschaftet D. CZ ebenfalls Verluste.

D. CZ steht in Verhandlungen mit der O.-Bank CZ bezüglich eines Kredites in Höhe von € 300.000. Diese Summe soll zur Rückzahlung eines Teils des Darlehens von der (bf.) GmbH dienen. Die Entscheidung über die Kreditvergabe ist der BP bei Prüfungsabschluss nicht bekannt. Die BP hat den Steuerberater der D.GmbH (Bf.) nach den Sicherheiten für diesen Kredit gefragt.

Die an D.- CZ berechneten Zinsen betragen lt. Vereinbarung 2,75%. Für die Darlehensvergabe wurde von der GmbH ein Bankkredit aufgenommen, für den die Bank von der GmbH eine lange Liste an Sicherheiten verlangt. Die Zinsen dafür betragen im ersten halben Jahr der Laufzeit 2,75% und danach 2,25%. Das bedeutet, dass der Aufschlag für einen faktisch nicht besicherten Hochrisikokredit von der GmbH an D.- CZ im ersten halben Jahr der Laufzeit 0% und in der Folge 0,5% beträgt. Im gesamten Prüfungszeitraum sind noch keine Zinsen geflossen. Erst im Jahr 2017 wurde eine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen, die besagt, dass ab 2017 Zinsen tatsächlich bezahlt (und nicht nur gebucht) werden müssen.

Die einzige schriftliche Vereinbarung, die im Zeitpunkt der Darlehensvergabe abgeschlossen wurde, beinhaltet lediglich einen Betrag und einen Zinssatz. Alle anderen schriftlichen Vereinbarungen wurden in den Folgejahren, die meisten davon während der Dauer der BP -

nach Konfrontation mit dem Thema - bzw. nach Beendigung der BP abgeschlossen. Der Bankkredit an D. Ö (GmbH) ist ein guter Vergleich für die Fremdüblichkeit, zum einen wegen der Vollständigkeit aller relevanten Modalitäten, zum anderen wegen der mehr als ausführlichen Sicherheiten. Der durch D. Ö (die GmbH) von der Bank aufgenommene Kredit wurde - vorerst zum gleichen Zinssatz, ohne jeglichen Aufschlag und später mit einem geringen Aufschlag von 0,5% - ohne irgendwelche schriftlich fixierte Sicherheiten als Darlehen an D.- CZ weitergegeben. Als Nachweis für die Behauptung, dass die gesamte Liegenschaft in CZ im Wert € 922.067,28 laut Gutachten, als Sicherheit dient, wurde durch die BP nach einer grundbücherlichen Besicherung gefragt, die jedoch nicht existiert. Daher geht die BP davon aus, dass die Einräumung von Sicherheiten nicht nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfordern eine ausreichende Publizität nach außen hin.

Da die Verbundenheit der beiden Unternehmen über die Gesellschafter vorhanden ist, ist die Darlehensvergabe von D.- Ö (GmbH) an D.- CZ im Licht des Fremdvergleichsgrundsatzes zu würdigen. Die Darlehensvergabe wird von der BP aufgrund der mangelnden Publizität nach außen und aufgrund der Tatsache, dass eine Darlehensvergabe unter Fremden niemals zu solchen Konditionen erfolgen würde, nicht als solche anerkannt.

Die D.- CZ könnte ein Darlehen in einer solchen Höhe aus ihrer eigenen Betriebsleistung nicht realistisch bis zum Jahr 2021 zurückzahlen. Eine Rückzahlung in Form einer Aufrechnung ist nur aufgrund des konkret gewählten Modells (Verkauf von Anlagevermögen an die Schwesterngesellschaft zu einem überhöhten Preis, wie in den späteren Ausführungen dargestellt wird) möglich. Aufgrund dieser Tatsache und aufgrund der Fremdunüblichkeit der Darlehenskonditionen geht die BP davon aus, dass die ursprüngliche Absicht der D. Ö (GmbH) bei der Hingabe der finanziellen Mittel an die D.- CZ nicht in einer Darlehensvergabe, sondern in einer Einlage gelegen haben muss.

Auch wenn der Wille seitens der D. Ö (GmbH) tatsächlich darauf gerichtet gewesen wäre, ein Darlehen an D.- CZ zu vergeben, so ist für die steuerliche Anerkennung einer Darlehensgewährung auch wesentlich, dass die Darlehensbedienung und auch die Rückzahlung von den Beteiligten ernsthaft beabsichtigt und überdies möglich sein müssen (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflage, 2013, § 27 Rz. 49). Wesentliche Kriterien dafür stellen die Bonität und die Liquidität dar. Die Beurteilung der Bonität des Schuldners muss sich immer auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung beziehen (VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110). Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung (2011 und 2012) war die wirtschaftliche Situation der D.- CZ schwach, was sich während des gesamten Prüfungszeitraumes nicht änderte. Unter Liquidität wird betriebswirtschaftlich die Fähigkeit verstanden, den Zahlungsverpflichtungen unter der Voraussetzung des reibungslosen Ablaufs des ordentlichen Betriebsprozesses (d.h. ohne Änderung der Ziele und ohne Schrumpfungmaßnahmen oder Notverkäufe) termingerecht nachkommen zu können. Beim Verkauf der Liegenschaft durch D.- CZ an D. Ö (GmbH) im September 2017 handelt es sich nach Ansicht der BP um einen Notverkauf. D. CZ ist während des gesamten Prüfungszeitraums überschuldet.

Eine KSV-Auskunft vom 28.6.2016 ergab, dass Zahlungen der D. CZ schleppend erfolgen und Insolvenzgefahr besteht. Von einer Kreditvergabe an die Gesellschaft wird abgeraten. Auch die Bank war gemäß dem Gedächtnisprotokoll des zuständigen Sachbearbeiters nicht bereit, der D. CZ das gegenständliche Darlehen direkt zu geben. Dies war nur an die D. Ö (GmbH) mit all den von dieser und ihren Gesellschaftern gestellten Sicherheiten möglich. Ein Indiz für die schlechte wirtschaftliche Situation ist auch die Tatsache, dass die Darlehenszinsen an die D. Ö (GmbH) während des gesamten Prüfungszeitraumes und darüber hinaus nicht bezahlt, sondern lediglich verbucht wurden und die Darlehenssumme laufend erhöhten.

Nach Ansicht der BP handelt es sich um eine Schwesterneinlage, die steuerlich zu einer verdeckten Ausschüttung der D. Ö (GmbH) an die gemeinsamen Gesellschafter und zu einer Einlage der Gesellschafter in die D. CZ führt.

Würdigung der in der fortgesetzten SB am 20.9.2017 und danach von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argumente

zu Absatz 3.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Es wird auf eine mündliche Vereinbarung zwischen den Parteien über Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten und auf eine schriftlich ausgefertigte Haftungserklärung verwiesen. Die schriftliche Haftungserklärung vom 24.7.2017 wurde der BP vorgelegt. Diese wurde jedoch erst im Zuge der laufenden Betriebsprüfung - 6 Jahre nach der Vergabe der ersten Tranche des Darlehens im Jahr 2011 - ausgefertigt. Bis zu diesem Zeitpunkt existierte nach Aussage der steuerlichen Vertretung nur eine mündliche Vereinbarung über Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen jedoch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, um steuerlich anerkannt zu werden. Eine mündliche Vereinbarung zwischen Familienmitgliedern wird dieser Anforderung nach Ansicht der BP nicht gerecht.

Zu Absatz 4.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Es ist zutreffend, dass Zinsen für das Darlehen berechnet und gewinnwirksam verbucht wurden. Eine exakte schriftliche Vereinbarung über die Zinsfälligkeit besteht jedoch erst seit dem Jahr 2017 (ebenfalls im Zuge der Betriebsprüfung abgeschlossen). Das Vorliegen einer mündlichen Vereinbarung zum Zeitpunkt der Darlehensvergabe ist für die BP nicht überprüfbar. Im Prüfungszeitraum 2011 - 2014 erfolgten keine Zinszahlungen.

Die Vorgangsweise, erst 6 bzw. 5 Jahre nach Vergabe eines Darlehens eine schriftliche Vereinbarung über Zinsfälligkeiten abzuschließen und bis zu diesem Zeitpunkt Zinserträge zwar zu verbuchen und zu versteuern, jedoch nicht tatsächlich einzufordern, erscheint der BP nicht fremdüblich. Fremdunüblich erscheint es auch, dass die D. Ö (GmbH) von der wirtschaftlich schwachen D. CZ trotz feststehender Zinsfälligkeiten keine laufenden Zinszahlungen verlangte, obwohl doch die D. Ö (GmbH) selbst für ihren Kredit von der Bank an diese regelmäßig Zinszahlungen leisten musste. Anstatt dessen erhöhten die Zinsen jahrelang die Darlehenssumme, die von der D. Ö (GmbH) an die D. CZ gewährt wurde.

Zu Absatz 5.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Laut Aussage der steuerlichen Vertretung der D. GmbH existiert eine mündliche Vereinbarung

über die Besicherung des Darlehens durch die Liegenschaft in CZ. Schriftlich festgehalten wird dies erst in einer Haftungserklärung, die im Jahr 2017 - im Zuge der Betriebsprüfung - aufgesetzt wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt gibt es keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung. Eine grundbücherliche Eintragung der Sicherheit wurde niemals vorgenommen. Diese fremdunübliche Vorgangsweise wurde der BP damit erklärt, dass man sich die Kosten für eine solche Eintragung sparen wollte. Auch im Falle des tatsächlichen Abschlusses einer mündlichen Vereinbarung über die Besicherung des Darlehens im Jahr 2012 würde eine solche dem Publizitätsprinzip nicht Rechnung tragen. Die Bank hingegen, von der der Kredit stammt, dessen Finanzmittel an die D. CZ weitergegeben werden, verlangt eine sehr lange Liste an Sicherheiten, die teils von der D.-Ö (GmbH), teils von deren Gesellschaftern gestellt werden. Der Vertrag zwischen der Bank und der D.- Ö dient als gutes Beispiel für die fremdübliche Ausgestaltung solcher Vereinbarungen.

zu Absatz 8.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Es existiert in der Tat ein Sachverständigengutachten über den Wert der Liegenschaft (Grund und Boden und Gebäude) in CZ. Dieses wurde der BP vorgelegt. Die Liegenschaft dient jedoch nicht nach außen erkennbar als Besicherung für das Darlehen. Auch wenn es eine diesbezügliche mündliche Vereinbarung innerhalb der Familie D. /S. gibt, was von der BP weder bestätigt noch dementiert werden kann, wurde die Bestellung dieser Sicherheit erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2017 schriftlich festgehalten. Zur Nichteinhaltung des Publizitätsprinzips aufgrund der nicht erfolgten grundbücherlichen Eintragung der Sicherheit wird auf die Ausführungen zu Absatz 5.) verwiesen. Ohne grundbücherliche Eintragung der Sicherheit besteht für D. CZ jederzeit die Möglichkeit, rechtsgültige Verfügungen - in welcher Form auch immer - über die Liegenschaft vorzunehmen. Aus diesem Grund betrachtet die BP das Darlehen als faktisch nicht besichert und somit, auch in Zusammenhang mit der schlechten wirtschaftlichen Situation der D. CZ, als Hochrisikodarlehen. Eine Verzinsung für ein solches Darlehen in Höhe von 0% in den ersten sechs Monaten und 0,5% während der restlichen Laufzeit, ohne Berechnung von Gebühren, Spesen, etc., die die Bank der D. Ö (GmbH) für den ihr gewährten Kredit sehr wohl verrechnet, ist aus der Sicht der BP nicht fremdüblich. Dem Argument, dass die D. Ö (GmbH) ohne verbücherte Sicherheit besser gestellt ist als es eine Bank im Zusammenhang mit verbücherten Sicherheiten jemals wäre, kann die BP insofern nicht folgen, als es auch trotz bestehendem Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Geschäftsführern der beiden Unternehmen faktisch nicht ausgeschlossen ist, dass D. CZ rechtsgültige Verfügungen über die Liegenschaft vornimmt, durch die diese dem Haftungsfonds der D.- Ö (GmbH) entzogen wird.

zu Absatz 9.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Nach erfolgter Schlussbesprechung wurden der BP Unterlagen vorgelegt (email-Verkehr zwischen Frau D. und der Bank und ein Gedächtnisprotokoll des für die Kreditvergabe an die D. Ö zuständigen Sachbearbeiters der Bank, aus denen hervorgeht, dass die Bank die einzelnen Unternehmen der Familie D. als wirtschaftlich zusammengehörig betrachtet und dass die Bank über die Tatsache informiert war, dass der der D.- Ö (GmbH) gewährte Kredit in Form eines

Darlehens an die D.- CZ weitergeleitet werden sollte. Der Schreibstil dieses Gedächtnisprotokolls entspricht (zufällig?) sehr genau dem der steuerlichen Vertretung. Laut der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung hat die Bank bei der Kreditvergabe an die D.- GmbH darauf bestanden, dass die Kreditvergabe an die D.- Ö (GmbH) mit äußerst umfangreicher Besicherung durch D.- Ö (GmbH) und deren Gesellschafter - erfolgen und von D. Ö (GmbH) in weiterer Folge an D.- CZ weitergegeben werden soll. Die BP zieht aus der Tatsache, dass die Bank nicht bereit war, einen Kredit an die D.- CZ direkt zu vergeben - trotz des Angebotes der Besicherung durch die dort befindliche Liegenschaft - den Schluss, dass das Verhalten der Bank einen geeigneten Maßstab für das Verhalten eines "Fremden" und somit der Fremdüblichkeit darstellt. Dies ist ein weiterer Hinweis für die BP darauf, dass die Darlehensvergabe an die D.- CZ durch die D.- Ö (GmbH) in der vorliegenden Form nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

zu Absatz 10.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Wie die steuerliche Vertretung richtigerweise ausführt, wurden der BP mehrere im Jahr 2017 - im Zuge der aufrechten Betriebsprüfung - im Nachhinein zu diesem Thema aufgesetzte Schriftstücke vorgelegt. Durch diese wurde versucht, die Fremdunüblichkeit der seinerzeitigen Darlehensvergabe durch die D.-Ö (GmbH) an die D.- CZ in den Jahren 2011 und 2012 nachträglich zu sanieren. Nach Ansicht der BP ändern diese schriftlichen Vereinbarungen, die 5 bzw. 6 Jahre nach der Auszahlung des Darlehens abgeschlossen wurden, nichts an der Tatsache, dass diese Darlehensvergabe bereits an der Wurzel als verdeckte Einlage zu qualifizieren ist. Zutreffend ist auch, dass am 24.7.2017 schriftlich vereinbart wurde, dass ab 1.1.2017 die jährlich anfallenden Zinsen bis zum 31.3. des jeweils folgenden Jahres, bei sonstigem Terminverlust, gesondert zu bezahlen sind. Das bedeutet, dass von ca. 10 Jahren geplanter Laufzeit 6 Jahre lang keine Zinsen geflossen sind, sondern lediglich – die Darlehenssumme erhöhend - verbucht wurden. Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung aufgeworfenen Problematik bezüglich der Fremdüblichkeit wurde schließlich unter anderem auch diese schriftliche Vereinbarung nachträglich abgeschlossen, ebenso wie das Kaufanbot der D.- CZ über die Liegenschaft vom 3.8.2017, in dem D.- CZ der D. Ö (GmbH) anbietet, im Falle des Terminverlustes die Liegenschaft zum Preis von € 922.000 (das entspricht etwa dem Wert laut Gutachten vom 18.4.2012) - ohne Berücksichtigung einer AfA – zu erwerben. Auf diesen Wert wird in den Ausführungen zu Absatz 13.) noch näher eingegangen.

zu Absatz 11.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Die Frage der BP, ob die Besicherung des Darlehens durch die Liegenschaft in CZ grundbücherlich eingetragen wäre, wurde von der steuerlichen Vertretung verneint. Als Begründung dafür wurde angegeben, dass man sich die Kosten für die Eintragung ersparen wollte. Unter Fremden wäre dies wohl nicht akzeptiert worden. Als weiterer Grund wurde genannt, dass aufgrund des Familienverbandes faktisch jederzeit die Zugriffsmöglichkeit auf die Liegenschaft bestünde. Laut Stellungnahme der steuerlichen Vertretung wurde die Liegenschaft der D.-Ö (GmbH) als Sicherheit gegeben und wusste auch die Bank davon. Diese Sicherheit wäre sogar eine Voraussetzung dafür gewesen, dass die Bank der D.- Ö (GmbH) den

Kredit in Höhe von € 650.000 gewährt hätte. Wenn dies zutrifft, erscheint es verwunderlich, dass die als Sicherheit gegebene Liegenschaft in der Folge der D.- Ö (GmbH) von der D.- CZ zum Kauf angeboten werden konnte. Aus einer Sicherheit kann sich der Gläubiger üblicherweise - entsprechende Werthaltigkeit der Sicherheit vorausgesetzt - befriedigen. In diesem Fall aber wurde dem Gläubiger angeboten, die Liegenschaft um einen Preis zu erwerben, der den Wert des Darlehens samt aufgelaufener Zinsen erheblich übersteigt. Dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspricht nach Ansicht der BP sowohl die Vorgangsweise, eine dem Gläubiger bereits als Sicherheit gegebene Liegenschaft zu einem späteren Zeitpunkt zum Kauf anzubieten, als auch die Tatsache, dass auf eine Verbücherung der Sicherheit aufgrund der Verwandtschaftsverhältnisse verzichtet wurde.

zu Absatz 12.) der Kommentierung des Steuerberaters zur Niederschrift:

Nach äußerst sorgfältiger Würdigung aller im Verfahren und in der Schlussbesprechung getätigten Aussagen, vorgelegten Dokumente, Stellungnahmen, etc. der steuerlichen Vertretung gelangt die BP zu dem Schluss, dass die Vergabe des Darlehens der D.- Ö (GmbH) an die D.- CZ nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz entspricht und somit als verdeckte Einlage zu werten ist. Die Feststellung eines Verstoßes gegen die in der Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien ist keineswegs gesetzwidrig. Es wird auch auf Rz. 720ff. der KStR hingewiesen. Demnach kann auch trotz des Willens des Steuerpflichtigen, ein Darlehen zu vergeben, eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn bereits bei Zuzählung (z.B. wegen mangelnder Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Darlehensvergabe) die Rückzahlung praktisch unmöglich ist, oder wenn die Gesellschaft von Anfang an aufgrund bestimmter Umstände mit einem Ausfall der Forderung rechnen musste.

Die Verbuchung von Zinsen stellt keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und bestehende Sicherheiten fehlen. Während des gesamten Prüfungszeitraumes und bis zum Jahr 2017 existiert keine schriftliche Vereinbarung über Zinsfälligkeiten, Rückzahlungsmodalitäten und bestehende Sicherheiten.

Muss sich die Körperschaft selbst refinanzieren, um das Darlehen an den Anteilsinhaber gewähren zu können, haben die Zinsen einen angemessenen Gewinnaufschlag zu umfassen. Der von der D.- Ö (GmbH), die sich selbst bei der Bank refinanzieren muss, an D.- CZ verrechnete Gewinnaufschlag beträgt im ersten halben Jahr 0% und in weiterer Folge 0,5%, was aus Sicht der BP keineswegs angemessen ist.

zu Absatz 13.)

Ein Indiz für die Werthaltigkeit der Liegenschaft in CZ im Jahr 2012 stellt das Gutachten vom 18.4.2012 dar, das von der BP gewürdigt wurde. Der dort angegebene Wert wurde seitens der BP weder bestätigt noch dementiert. Das Kaufangebot der D.- CZ wurde am 13.9.2017 von der D.- Ö angenommen. Der Kaufvertrag in Form der Annahmeerklärung wurde der BP vorgelegt. In dieser Vereinbarung erklärt sich die Darlehensnehmerin einverstanden, "dass die Darlehensgeberin den Kaufpreis von € 922.000 mit Forderungen von ihr gegenüber der Darlehensnehmerin vorrangig aufrechnet und erst ein etwaiger Kaufpreisüberschuss von der

Darlehensgeberin an die Darlehensnehmerin ausbezahlt wird". Der Vertragsabschluss stellt in der vorliegenden Form einen Titel für die Darlehensrückführung mittels Aufrechnung dar. Um das Rechtsgeschäft zu vervollständigen ist auch der entsprechende Modus erforderlich. Dies wäre die tatsächliche Vornahme der vertraglich vereinbarten Aufrechnung.

Ob eine solche durchgeführt und das Darlehen somit getilgt wurde, kann die BP nicht verifizieren, da ein entsprechender Nachweis nicht beigebracht wurde. Auch wenn die Rückzahlung (während aufrechter Betriebsprüfung, zur Vermeidung einer Prüfungsfeststellung) tatsächlich erfolgt ist, bedeutet dies aus der Sicht der BP nicht, dass es sich von Anfang an um eine fremdübliche Darlehensvergabe gehandelt hat.

Laut Annahmeerklärung (Kaufvertrag) beträgt der Kaufpreis, den D.- Ö für die Liegenschaft zu bezahlen hat, € 922.000. Im April 2012 wurde diese Liegenschaft mit einem Wert von umgerechnet € 922.067,28 bewertet. Im Gutachten wird angemerkt, dass die Lage der Liegenschaft abseits der Kreisstadt und der wichtigen Straßen weniger attraktiv ist und das Angebot an Liegenschaften die Nachfrage übersteigt. Außerdem wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Preisberechnung nur informativ ist und in den meisten Fällen nicht den üblichen Preisen der Liegenschaften am Immobilienmarkt entspricht.

Wie bereits erwähnt, erscheint es der BP nicht fremdüblich, dass D.- Ö (GmbH) eine Liegenschaft, die ihr bereits laut Aussage der steuerlichen Vertretung als Sicherheit für ein Darlehen gegeben wurde, nun zu einem Preis erwirbt, der mittels Gutachten fünf Jahre vor dem Erwerb ermittelt wurde, ohne Berücksichtigung der durch jahrelangen gewerblichen Gebrauch verursachten Wertminderung der Gebäude, wobei das Gutachten selbst betont, dass der ermittelte Preis in den meisten Fällen nicht den üblichen Preisen der Liegenschaften am Immobilienmarkt entspricht.

Steuerliche Feststellungen Seite 10

Zur Berechnung eines annähernd fremdüblichen Verkaufspreises müsste zumindest eine angemessene Abschreibung des Gebäudeanteils berücksichtigt werden. Laut Gutachten beträgt der wertmäßige Gebäudeanteil an der Liegenschaft 76%. Gemäß nachstehender Berechnung ergibt sich bei Anwendung eines AfA-Satzes von 3% nach 6 Jahren eine Wertminderung von € 126.129,60.

Berechnung von Grund- und Gebäudeanteil an der Liegenschaft in CZ und AfA:

Gebäude:	18.515.190,00	76,02%
Grund:	5.841,494.00	23.98%
	24.356.684,00	100,00%

Grund	221.280,00	24% von € 922.000,00
Gebäude	700.720,00	76% von € 922.000,00
	21.021,60	3% AfA pro Jahr
	126.129,60	AfA für 6 Jahre
	700.720,00	AK Gebäude
	- 126.129,60	- AfA
	574.590,40	Buchwert Gebäude per 31.12.2017
	221.280,00	Buchwert Grund per 31.12.2017
	795.870,40	Buchwert der Liegenschaft per 31.12.2017

Der Kaufpreis von € 922.000 ist somit aus der Sicht der BP jedenfalls überhöht und nicht fremdüblich. Eine Wertminderung für den 6 Jahre langen gewerblichen Gebrauch wurde nicht berücksichtigt. Der Aussage der steuerlichen Vertretung, dass Immobilienpreise in ganz Europa, somit wohl auch in CZ steigend sind, kann die BP in diesem konkreten Fall insofern nicht folgen, als es sich laut Gutachten um eine wenig attraktiv gelegene Liegenschaft handelt und zudem das Angebot an solchen Liegenschaften die Nachfrage übersteigt. Um die nicht berücksichtigte AfA in Höhe von € 126.129,60 zu kompensieren, müsste seit Erstellung des Gutachtens eine Wertsteigerung des wenig attraktiv gelegenen Grund und Bodens im Ausmaß von mehr als 50% eingetreten sein.

Dies wird von der BP als nicht realistisch eingeschätzt. Ein fremder Darlehensgeber hätte wohl kaum eine Liegenschaft, die er bereits als Besicherung erhalten hat und im Falle des Zahlungsausfalls verwerten könnte, zu einem überhöhten Preis erworben, um sie in der Folge an ein verlustbringendes Unternehmen zu vermieten.

Nach Würdigung des Gesamtbildes und sämtlicher erhaltener Informationen und Unterlagen gelangt die BP zu dem Schluss, dass die Gewährung des Darlehens von der D.- Ö (GmbH) an die D.- CZ als nicht fremdüblich und somit als Schwesterneinlage der D.- Ö in die D.- (wohl: CZ) zu werten ist. Die Indizienkette erhärtet die Sach- und Beweislage dahingehend, dass eine

Darlehensvergabe unter den vorliegenden Bedingungen und zu den vorliegenden Konditionen zwischen Fremden niemals stattgefunden hätte. Steuerlich liegt daher eine verdeckte Ausschüttung der D. Ö (GmbH) an die gemeinsamen Gesellschafter und eine Einlage der Gesellschafter in die D.- CZ vor.

...“

Die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011-2014 wurden in den angefochtenen Bescheiden wiederaufgenommen und hinsichtlich der Begründung auf den Prüfungsbericht bzw. die Niederschrift verwiesen.

In ähnlicher Weise verweisen die Haftungsbescheide betreffend Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuer, dass gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen kann, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung, die im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgaben. Der Ermessensübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe seien nicht vorgelegen.

Beschwerdeverfahren:

I. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011-2014 sowie Haftungsbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2011-2014

In ihrer Beschwerde behauptet die Bf., der Betriebsprüfungsbericht stelle keine gesetzeskonforme Begründung iSd. § 93 BAO dar, weshalb diese nicht hätten ausgefertigt werden dürfen und infolgedessen die Sachbescheide gesetzwidrig ergangen seien. Anstatt die Wiederaufnahme gesetzeskonform zu begründen und schlüssige und nachvollziehbare Ausführungen zu treffen, erfolge lediglich ein pauschaler Verweis auf den gesamten Prüfungsbericht und die dazugehörige Niederschrift. Die Finanzbehörde habe sich nicht einmal die Mühe gemacht, auf konkrete Textziffern des Prüfungsberichtes oder der Niederschrift zu verweisen; dies wohl deshalb, da der Betriebsprüfungsbericht und die Niederschrift gar keine Feststellungen im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens beinhalten und demzufolge in den vorgenannten Urkunden keine Wiederaufnahmegründe angeführt seien. Da die neuen Sachbescheide nicht auf die ihnen zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide hinweisen, sei auch aus der Begründung der Sachbescheide in keiner Weise schlüssig und nachvollziehbar zu entnehmen, warum die Wiederaufnahme der streitgegenständlichen Verfahren erfolgte.

In den gegenständlichen Fällen seien weder die Gründe für die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren angeführt, dargestellt und detailliert erörtert und auch nicht ausgeführt worden, welche Tatsachen und Beweismittel konkret hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme

rechtfertigen und einen im Spruch anderslautenden Bescheid als jenen des Erstbescheides herbeiführen könnten. Der alleinige und ausschließliche Hinweis auf einen umfangreichen Betriebsprüfungsbericht entspreche nicht den gesetzlichen Anforderungen der §§ 303 ff BAO und es sei die Nichtangabe der Wiederaufnahmegründe im Beschwerdeverfahren entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen nicht nachhol- und sanierbar (vgl. Ritz, BAO §§ 93 Tz 16 iVm § 307 Tz 3). Die Tatsache, dass eine Selbstanzeige vor Beginn der Prüfung erstattet wurde und im Rahmen der Selbstanzeige eine Neuberechnung der Abgaben erfolgte, ändere nichts an der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide (VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076). Eine Selbstanzeige sei ausschließlich eine Maßnahme gemäß den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes und wurde ausschließlich zur Wahrung der finanzstrafrechtlichen Interessen der Bf. eingebracht. Diese vermag die Mängel der Wiederaufnahmebescheide nicht zu beheben (VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076). Im Übrigen erhebt sie Sacheinwendungen gegen die Abgabenbescheide, bei deren richtiger Beurteilung eine Wiederaufnahme des Verfahrens unterblieben wäre.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung verweist die belangte Behörde eingangs darauf, die Berechtigung der Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens sei bereits in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer ausführlich dargestellt worden und daher werde auf diese Entscheidung verwiesen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer werde im Bericht zur Untermauerung der Wiederaufnahme auf die Textziffern Tz. 1, 2, 4 und 6 verwiesen. Neben dem Darlehenskomplex werden somit auch Änderungen der Abfertigungsrückstellung, der Abfertigungsrückdeckungsversicherung und der Ansatz nicht abzugsfähiger Aufwendungen angesprochen. Allen Änderungen lägen der Behörde bis dahin nicht bekannte Sachverhaltsmomente zugrunde, zum Teil seien diese auch durch die Selbstanzeige bekanntgegeben worden.

In der verwiesenen Beschwerdevorentscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer verweist die belangte Behörde darauf, dass im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.10.2017 hinsichtlich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide auf die Feststellungen Tz. (Textziffer) 3 und 5 verwiesen werde. Die Tz. 3 beruhe auf zwei von der Bf. abgegebenen Selbstanzeigen und drehe sich um ig. Erwerbe aufgrund einer abweichenden UID nach Art. 3 Abs. 8 2.Satz UStG und damit zusammenhängend die Versagung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen über ig. Erwerbe in einem anderen Mitgliedstaat. In der Tz 5 gehe es um eine Korrektur des Vorsteuerabzuges iZm nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach § 12 KStG iVm § 20 EStG. In beiden Tz. gehe es um im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Die Tz. 5 werde in der Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide nicht bekämpft.

Auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht (Bericht iSd § 150) und auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren (in der Begründung einer Rechtsmittelentscheidung) sei zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides

vollinhaltlich genügt und dort auch alle im Rechtsmittelverfahren vorgetragenen Argumente nachvollziehbar in zusammengefasster Darstellung widerlegt würden (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 27.5.1998, 95/13/0282, 0283).

Neben den Gründen der Wiederaufnahme seien in der Begründung auch die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen darzulegen. Eine fehlende Begründung zum Ermessen könne durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werden. Zweck des § 303 BAO sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen, damit ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis erzielt werden könne. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) sei dabei der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Im Bericht über die Außenprüfung werde genau ausgeführt, welche Wiederaufnahmegründe (Verweis auf die jeweilige Textziffer) für welche Abgabenart relevant waren. Die „Begründungskette“ sei daher geschlossen und für jeden erkennbar, welche neuen Beweismittel bzw. Tatsachen zur Wiederaufnahme geführt hätten. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde stelle der Verweis auf andere Dokumente (Bericht über die Außenprüfung, Niederschrift) nach der ständigen Judikatur keinen Begründungsmangel dar (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Hinsichtlich der Ermessensübung werde in den Wiederaufnahmebescheiden auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit und den nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen verwiesen. Diese steuerlichen Auswirkungen werden im Bericht über die Außenprüfung konkret dargestellt und ergeben sich aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen bei der Umsatzsteuer (Tz 3 und 5) und den aus den erlassenen Bescheiden ersichtlichen Nachforderungen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 31.03.1998, 93/13/0093, liegt keine Geringfügigkeit bei einer Umsatzsteuernachforderung (für 1988) von ATS 32.224 (ca. € 2.300) und einer Einkommensteuernachforderung (für 1988) von ATS 22.000 (ca. € 1.600) vor. Bei jährlichen Nachforderungen von zumindest € 35.000 könne nicht von geringfügigen Auswirkungen gesprochen werden.

Im Vorlageantrag vom 30.11.2018 hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer bzw. Haftungsbescheide verweist die Bf. – ohne auf die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde näher einzugehen, inhaltlich lediglich auf die Bestreitung in ihren bisher überreichten Beschwerden.

II. Sachbescheide Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2011-2014:

In den weitwendig erhobenen Beschwerdeausführungen werden von der Bf. vorwiegend verfahrensrechtliche Mängelrügen (Fehlen einer schlüssigen und nachvollziehbaren Begründung) erhoben und fehlerhafte Würdigung des vor der Außenprüfung dargestellten Sachverhaltes vorgeworfen. Dass dies angesichts der Komplexität der zu beurteilenden Sachverhalte eine nachteilige Erschwernis für die Verfahrensführung der Bf. darstelle und gleichzeitig eine Beeinträchtigung eines fairen Verfahrens herbeiführe, sei dem Akt eindeutig

zu entnehmen. Im Übrigen werde gemäß § 90 BAO beantragt, Akteneinsicht zu gewähren und die Bf. ersuche die Finanzbehörde wegen einer einvernehmlichen Terminvereinbarung für diese sich mit unserer Gesellschaft fernmündlich in Verbindung zu setzen. Ausweislich des Vorlageberichts der belangten Behörde ist eine solche bis dato noch nicht erfolgt.

In inhaltlicher Hinsicht führt die Bf. Folgendes (S. 17 Schriftsatz vom 28.6.2018) aus:

„Die Finanzbehörde unterstellt in rechtswidriger Weise und in falscher Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes und unter Missachtung der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine verdeckte Gewinnausschüttung, in dem sie das von der Bf. an ihre für sie wirtschaftlich wichtige Auftragnehmerin eingeräumte Darlehen als Einlage bei der Auftragnehmerin qualifiziert (Stichwort: Schwesterneinlage).

Tatsächlich handelt es sich aber nicht um eine Schwesterneinlage, sondern um ein Darlehen und wird dies durch die Darlehensvereinbarung, die Bestätigung des Mitarbeiters der Bank, die Verbuchung des Darlehens in der Buchhaltung der Bf., die Verbuchung der Zinsen in der Buchhaltung der Bf., welche sie von der Darlehensnehmerin begehrte und die Aussagen der Bf., ihrer Gesellschafter, ihrer Geschäftsführer und die Aussagen der Geschäftsführer der Darlehensnehmerin und die Aussagen der Gesellschafter der Darlehensnehmerin ausdrücklich und nachweisbar bestätigt und ist dies aktenkundig.

...

Bei ihrer rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes, tatsächlich würdigt die Finanzbehörde den Sachverhalt entgegen den gesetzlichen Bestimmungen gar nicht, übersieht die Finanzbehörde maßgebliche Umstände.

Nach der einschlägigen Rechtsprechung (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 27.5.1999, 96/15/0018; 3.8.2000, 96/15/0159; 31.5.2005, 2000/15/0059) ist bei der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen jedenfalls auch auf subjektive Voraussetzungen und Gegebenheiten zu achten.

Die Körperschaftsteuerrichtlinien Rz 790 stellen in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH zusammenfassend fest, wir zitieren „eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann.“

Damit widerspricht die von der Finanzbehörde gesetzwidrig getroffene Sachverhaltsbeurteilung, nämlich dass das tatsächlich gewährte Darlehen als Schwesterneinlage und somit als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird, eindeutig der herrschenden höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH, die zuletzt mit den Erkenntnissen VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0039; 26.4.2017 Ra 2015/13/0049, 26.6.2014/2011/15/0076 mwN wiederum festgehalten hat und es als zwingend ansieht, dass es bei Zahlungen ohne Zuwendungsabsicht keine verdeckte Gewinnausschüttung geben kann.

Allen den der Finanzbehörde zur Verfügung gestellten Unterlagen (siehe oben) ist eindeutig zu

entnehmen, dass die Bf. niemals eine Zuwendungsabsicht an die Darlehensnehmerin hatte und hat.

Unabhängig davon hat die tschechische Auftragnehmerin zwischenzeitig das Darlehen zurückgezahlt und bestätigt mit dieser Rückzahlung die Richtigkeit der im Prüfungszeitraum zur Verfügung gestellten Unterlagen und der im Prüfungszeitraum von der Bf. durchgeführten Buchungen und erteilten Auskünfte.

Auch die Auftragnehmerin hat spiegelbildlich das ihr von der Bf. gewährte Darlehen in ihren Büchern als gewährtes Darlehen der Bf. in gesetzeskonformer Weise ausgewiesen.

Über all diese Tatsachen und Sachverhalte hat sich die Finanzbehörde vertreten durch die zuständige Prüferin und ihren Teamleiter in gesetzwidriger Weise hinweggesetzt.

Nicht einmal ansatzweise ist von einer Vorteilszuwendung im gegenständlichen Fall von der Bf. an die Darlehensnehmerin auszugehen und erörtert die belangte Behörde auch nicht, geschweige denn dass sie es begründet wozu sie aber verpflichtet ist, worin der zugewendete Vorteil, welche die Darlehensnehmerin angeblich erhalten haben sollte, den tatsächlich gelegen sein soll.

Die Finanzbehörde unterliegt des Weiteren einem massiven Irrtum, dies unter gesetzwidriger Rechtsanwendung, wenn sie ausschließlich die Formalkriterien für die tatsächlich erfolgte Darlehensvergabe von der Bf. an die Darlehensnehmerin als maßgeblich beurteilt.

Sie übersieht, dass entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen und der höchstgerichtlichen Judikatur im Steuerrecht auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsfalles abzustellen ist.

Ausschließlich der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Rechtsgeschäftes (in unserem Fall des gewährten Darlehens) haben einer etwaigen Besteuerung zugrunde zu liegen. Auf die einschlägigen höchstgerichtlichen Erkenntnisse des VwGH wird hingewiesen.

Die Finanzbehörde hat eine Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse durchzuführen. Die Finanzbehörde hätte bei richtiger Rechtsanwendung ob der von der Bf. realisierten Sachverhalte (Gewährung eines Darlehens) zwingend zum Schluss kommen müssen (alle Dokumente, Belege und Verbuchungen bestätigen dies), dass die Bf. der tschechischen Vertragspartnerin tatsächlich ein Darlehen einräumen wollte und eingeräumt hat.

Niemals hatte die Bf. die Absicht bei der Auftragnehmerin eine Einlage zu tätigen und dies wird durch sämtliche Unterlagen, Belege und Buchungen, das Rechnungswesen und die Jahresabschlüsse die die Bf. bestätigt, wobei die spiegelbildliche Bestätigung im Rechnungswesen, den Belegen und der Jahresabschlüsse bei der tschechischen Vertragspartnerin findet, auch bestätigt. Die Finanzbehörde hat sich nicht der Mühe unterzogen, die Jahresabschlüsse und die Buchhaltung der tschechischen Vertragspartnerin zur Einsichtnahme anzufordern.

Gerne hätte man diese vorgenannten Unterlagen vorgelegt und hat dies der Finanzbehörde auch angeboten.

Zur Vorlage kam es deshalb nicht, da die Finanzbehörde gegenüber der Bf. bzw. gegenüber

deren Parteienvertreter bekanntgab, dass die Vorlage dieser Unterlagen nicht notwendig sei, da alle Unterlagen des geprüften Unternehmens für sie hinreichend aussagekräftig sind.

Als Rückzahlungstermin war zwischen der Bf. und der Darlehensnehmerin spätestens jener Zeitpunkt vereinbart, bis zu welchem die Bf. ihren Kredit, den sie ausschließlich für die Einräumung des Darlehens an die Vertragspartnerin in Tschechien bei der Bank in Österreich aufgenommen hat, zurückbezahlt.

Daran mag auch die Tatsache nichts ändern, dass die aus den Kalenderjahren 2011 und 2012 ausgefertigten Darlehensvereinbarungen formalrechtlich als nicht perfekt zu bezeichnen sind. Zweifelsfrei geht aus ihnen aber hervor, dass ein Darlehensvertrag abgeschlossen wurde und dass dieses Darlehen zu verzinsen ist.

Anders lautende Schlüsse sind bei gesetzeskonformer Rechtsanwendung aus diesen Urkunden nicht zu ziehen.

Dass im gegenständlichen Fall von der Finanzbehörde angenommen wird, dass kein konkreter Rückzahlungstermin vereinbart worden wäre (diese Annahme ist ohnehin falsch) begründet in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes und der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH auch nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. In derartigen Fällen (Fälle ohne konkreten Rückzahlungstermin) kann der aushaftende Saldo von der Darlehensgeberin (auf die zivilrechtlichen in Österreich gültigen gesetzlichen Bestimmungen wird verwiesen) ohnehin jederzeit gegenüber der Darlehensnehmerin fällig gestellt werden.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.4.2009, 2004/13/0059 und die höchstgerichtliche Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH) im Zusammenhang mit der Fälligkeitstellung von Darlehen.

Die Darstellung der Finanzbehörde, dass mangelnde Sicherheit von der Darlehensnehmerin der Darlehensgeberin eingeräumt wurde, ist tatsachenwidrig und wird durch die im Steuerakt aufliegenden Urkunden, Dokumente und Stellungnahme eindeutig widerlegt.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass es keine gesetzliche Verpflichtung für einen Darlehensgeber gibt, die ihn dazu zwingt, Liegenschaften, die ihm als Sicherheit zur Verfügung gestellt werden durch Eintragung einer Pfandurkunde im Grundbuch zu belasten.

Auch österreichische Banken verzichten oftmals auf die Eintragung von Pfandrechten in Liegenschaften, die ihnen vom Darlehens- oder Kreditnehmer zur Sicherheit bestellt wurden.

...

Die Rechtsansicht der Finanzbehörde, dass es unüblich sei, dass der Darlehensgeber die vom Darlehensnehmer bestellte Sicherheit (im konkreten Fall Liegenschaften) schlussendlich erwirbt, ist tatsachenwidrig und vollends realitätsfremd.

Es ist als durchaus üblich zu bezeichnen, dass österreichische Banken ihnen zur Verfügung gestellte Liegenschaften zur Vermeidung einer zwangsweisen Verwertung selbst um den offenen Darlehenssaldo ankaufen.

Aus diesem Grunde kann dies der Bf. nicht vorgeworfen werden. Dies insbesondere schon deshalb nicht, da die Bf. durch das Verhalten der zuständigen Prüferin und ihres Teamleiters

de-facto dazu gezwungen war, die zur Sicherheit bestellten Liegenschaften zu erwerben (das ist zwischenzeitlich auch tatsächlich geschehen), um so der Finanzbehörde in kooperativer Weise und Erfüllung der Mitwirkungspflicht zu beweisen, dass die Bf. seit Einräumung des Darlehens an die tschechische Vertragspartnerin jederzeit unmittelbaren Zugriff auf die als Sicherheit bestellten Liegenschaften hatte.

Dass die Finanzbehörde der Bf. nunmehr ein Verhalten verwirft, dass tatsächlich durch die falsche Rechtsanwendung des Körperschaftsteuergesetzes durch die Finanzbehörde und durch das Verhalten der Finanzbehörde ausgelöst wurde, kann wohl nur als zynisch und außerordentlich merkwürdig bezeichnet werden.

Hätte die Finanzbehörde während des Prüfungsverfahrens nicht, ihre gesetzwidrigen Behauptungen, nämlich dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, geäußert, hätte die Bf. (?) (Anm. BFG) die Rückzahlung des Darlehens in der ursprünglich von ihr beabsichtigten Weise herbeiführen können und hätte nicht zur vorzeitigen Abdeckung der Darlehensvaluta die von der Darlehensnehmerin bestellten Sicherheiten (Liegenschaften) erwerben müssen.

Zutreffend wurde im Prüfungsbericht vom 09.10.2017 von der Finanzbehörde ausgeführt, dass es im Kalenderjahr 2017 durch den Verkauf der als Sicherheit dienenden Liegenschaften von der tschechischen Gesellschaft an die Bf. tatsächlich zur frühzeitigen Tilgung des aushaftenden Darlehens gekommen ist.

Formal und inhaltlich korrekt hat die Bf. der tschechischen Gesellschaft die Liegenschaften um EUR 922.000 im Kalenderjahr 2017 abgekauft und mit der Darlehensnehmerin (tschechische Gesellschaft) vereinbart, dass der Kaufpreis vorrangig mit den Darlehensforderungen der Bf. gegenüber der tschechischen Darlehensnehmerin aufgerechnet wird und erst ein etwaiges Delta (Differenz von Kaufpreis zu aushaftender Darlehensforderung) von der Bf. an die tschechische Darlehensnehmerin ausbezahlt wird.

Die Behauptungen der Finanzbehörde, dass der Preis von EUR 922.000 nicht verkehrsüblich und korrekt sei, sind haltlos und werden ausdrücklich bestritten.

Dies deshalb, da es einerseits ein Sachverständigengutachten gibt, welches der Finanzbehörde vorliegt und andererseits die Finanzbehörde mangels entsprechender Sachkenntnis den Wert der Liegenschaften gar nicht beurteilen kann.

Die Finanzbehörde hätte während des Prüfungsverfahrens jederzeit die Möglichkeit gehabt, für den Fall, dass sie das vorliegende Sachverständigengutachten bezweifelt, von Amts wegen einen Sachverständigen für die Bewertung von Liegenschaften zu bestellen.

Die Tatsache, dass sie dies unterlassen hat, kann sie nunmehr nicht zum Nachteil der Bf. verwenden, indem sie ohne „Gegengutachten“ die Richtigkeit des Liegenschaftswertes laut vorliegendem Gutachten ohne Sachkenntnis und ohne detaillierte Begründung bestreitet.

Im Übrigen ist für die Beurteilung, ob ein Darlehen vorliegt oder nicht vollends unerheblich, um welchen Kaufpreis die Bf. von der Darlehensnehmerin die zur Sicherheit bestellten Liegenschaften erwirbt.

Ausschließlich bedeutend und rechtlich relevant ist die Tatsache, dass die Darlehenssumme einschließlich verrechneter Zinsen im Kaufpreis Deckung findet und durch diesen Umstand

bewiesen wird, dass die zur Sicherheit begebenen Liegenschaften werthaltig waren und sind. Durch diesen Umstand ist auch bewiesen, dass das Vermögen der Darlehensnehmerin zum Zeitpunkt der Aufnahme des Darlehens hinreichend hoch war, um als Sicherheit für das gewährte Darlehen zu dienen.

Es entspricht im Übrigen den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, dass Darlehen auch frühzeitig getilgt werden und ist die frühzeitige Tilgung von Darlehen rechtlich legitim und gängige Praxis.

Auch die Aufrechnung eines Kaufpreises mit Darlehensforderungen ist im geschäftlichen Verkehr durchaus üblich und kann als unstrittig und rechtlich zulässig bezeichnet werden. Die Aufrechnung von Darlehensforderungen mit einem Kaufpreis ist ein praktikables und durchaus übliches Instrument wie es auch österreichische Banken laufend zur Anwendung bringen.

Es gibt keine in Österreich gültige gesetzliche Bestimmung, die einen Darlehensgeber verpflichten würde, stets die zwangsweise Verwertung von zur Sicherheit bestellten Liegenschaften zu veranlassen.

Selbstverständlich ist der Darlehensgeber berechtigt, die vom Darlehensnehmer zur Sicherheit bestellten Liegenschaften von diesem auch zu erwerben.

Über die Werthaltigkeit der erworbenen Liegenschaften ist ob des existenten Gutachtens aus dem Jahr 2012 nicht mehr näher einzugehen, da die Liegenschaften schon zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme werthaltig waren und ob der Erfahrungen mit der Wertsteigerung von Liegenschaften im Zeitablauf festgestellt werden kann, dass die Liegenschaften zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Darlehensgeberin im Jahr 2017 voraussichtlich sogar einen höheren Wert hatten, als jenen der im Gutachten 2012 ausgewiesen ist.

Ob der Geschäftsbeziehung zur tschechischen Gesellschaft (Darlehensnehmerin), welche für die Bf. einer der wichtigsten Lieferanten und Vertragspartner ist, lag es im vorrangigen wirtschaftlichen Interesse der Bf. dafür zu sorgen, dass die tschechische Gesellschaft das für deren Hallenbau benötigte Darlehen in der eingeräumten Darlehenshöhe erhält.

Aus den vom Mitarbeiter der Bank dargelegten Gründen (siehe Gedächtnisprotokoll vom 25.09.2017) wurde der von allen Vertragsparteien (Bank, Bf. und tschechische Darlehensnehmerin) gewählte Weg und Ablauf beschritten.

Wenn seitens der Finanzbehörde angeführt wird, dass die Bank im Kreditvertrag (abgeschlossen zwischen der Bf. und ihr) in den allgemeinen Klauseln angeführt, dass es der Bf. untersagt ist, Kredite an Dritte weiterzugeben, so verkennt die Finanzbehörde den tatsächlichen Sachverhalt.

Richtig ist, dass im Kreditvertrag eine derartige allgemeine Klausel beinhaltet ist. Richtig ist auch, dass die Bank vom Tag der Aufnahme des Kredites der Bf. bei ihr wusste, dass die Bf. den Kredit für die tschechische Vertragspartnerin benötigte.

Dies wusste die Bank deshalb, da die Bf. bzw. deren Geschäftsführer, welcher auch der Geschäftsführer der Darlehensnehmerin ist, vorerst bei der Bank vorgesprochen hat, um direkt für die tschechische Firma von der Bank den Kredit zu erhalten. Aus organisatorischen Gründen

wollte dies die Bank ausdrücklich nicht.

Demzufolge hat die Bank in Gemeinsamkeit und in Absprache mit der Bf. die bekannte Vorgangsweise (Bank gibt Kredit an Bf., Bf. gibt Kredit in identischer Höhe an tschechische Gesellschaft) gewählt.

Die Finanzbehörde verkennt mit ihrer tatsachenwidrigen Behauptung auch, dass die Bf. ob ihrer vertraglichen Verpflichtungen gegenüber der Bank verpflichtet ist, jährlich ihre Jahresabschlüsse der Bank zur Kontrolle vorzulegen.

In diesem von der Bf. der Bank vorgelegten Jahresabschlüssen ist das der tschechischen Darlehensnehmerin eingeräumte Darlehen bilanziert und ausgewiesen.

Hätte entgegen den Behauptungen der Finanzbehörde die Bank nicht vom Anfang an gewusst, dass ihr an die Bf. gewährter Kredit 1:1 an die tschechische Gesellschaft als Darlehen weitergegeben wird, hätte sie spätestens anlässlich des Jahresabschlusses 2011 den Kreditvertrag mit der Bf. wegen Verletzung der vertraglichen Bestimmungen aufgekündigt. Tatsache ist, dass der Mitarbeiter der Bank beglaubigt unterfertigt, am 25.09.2017 schriftlich bestätigt, dass die von der Bf. gegenüber der Finanzbehörde dargestellten Sachverhalte Kredit von der Bank an Bf. zur Einräumung eines Kredites (Darlehen) der Bf. an die tschechische Gesellschaft richtig sind und in Übereinstimmung mit den zwischen der Bf. und der Bank getroffenen Kreditvereinbarung stehen.

Des Weiteren ist anzumerken, dass entgegen der rechtswidrigen Behauptung der Finanzbehörde dass die spiegelbildliche Verbuchung von Zinsen für das Darlehen (Zinserträge bei der Bf. und Zinsaufwendungen bei der Darlehensnehmerin) am jeweiligen Verrechnungskonto (Darlehenskonto), welche als zahlungswirksam gilt nicht ausreichend sei, das Darlehen zu bestätigen, vollends aus der Luft gegriffen ist.

Entsprechend den in Österreich gültigen gesetzlichen zivilrechtlichen Bestimmungen und der höchstgerichtlichen Judikatur des OGH ist die Verbuchung von Zinsen stets zahlungswirksam und forderungsbegründend.

Es gibt keine in Österreich geltende gesetzliche Verpflichtung, dass Zinsen laufend bezahlt werden müssen.

Es handelt sich bei gegenständlichem Darlehen, wenn man nunmehr von der zwischenzeitig erfolgten vorzeitigen Rückzahlung absieht, um ein endfälliges Darlehen und dies ist aus den Urkunden und aus dem Rechnungswesen der Bf. und spiegelbildlich aus den Urkunden und Rechnungswesen der Darlehensnehmerin eindeutig erkennbar.

Die Existenz eines Darlehens wird nicht durch die umfangreichen Urkunden, Belege, das Rechnungswesen und der Jahresabschlüsse der Bf. bestätigt, sondern ist auch durch die umfangreichen Stellungnahmen klar dargelegt, dass stets die Einräumung eines Darlehens von der Darlehensgeberin an die Darlehensnehmerin ob der schon vorgenannten Voraussetzungen (Stichwort: Bank) gewollt war und gelebt wurde.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die Finanzbehörde in den ihr zur Verfügung gestellten Jahresabschlüssen die jährlich mit den Steuererklärungen eingereicht wurden, das in den Jahresabschlüssen ausgewiesene Darlehen nie bezweifelte und die dazugehörigen

Darlehenszinsen stets ertragssteuerlich erfasste und der Körperschaftsteuer unterworfen hat. Da sich die Sachverhalte in den prüfungsgegenständlichen Jahren nicht geändert haben, ändert ausschließlich die Finanzbehörde ihre Rechtsansicht.

Die Änderung der Rechtsansicht durch die Finanzbehörde ist aber keine gesetzeskonforme Legitimation (Begründung) für die Ausfertigung von Wiederaufnahmebescheiden oder Sachbescheiden (Körperschaftsteuerbescheid). Auf die gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und des Körperschaftsteuergesetzes sowie die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird in diesem Zusammenhang ausdrücklich verwiesen.

Die Bf. hat sich stets gesetzeskonform und in Übereinstimmung mit den in Österreich geltenden Steuergesetzen verhalten und hat einen Rechtsanspruch auf Anerkennung des streitgegenständlichen Geschäftsfalles als Darlehen und entsprechende körperschaftsteuerrechtliche Berücksichtigung (keine verdeckte Gewinnausschüttung).

Das notariell beglaubigte und beurkundete Gedächtnisprotokoll des zuständigen Mitarbeiters Sch. von der Bank vom 25.09.2017 stellt eine Urkunde iSd § 168 BAO dar und ist gemäß § 167 BAO als Tatsache zu beurteilen, welche von der Behörde keines Beweises bzw. keiner Beweiswürdigung bedarf und somit eine eindeutige nicht widerlegbare Tatsache ist.

Tatsächlich hat Herr Sch. von der Bank seinerzeit für die Kreditvergabe der Bf. zuständiger Mitarbeiter mit seinem beglaubigten Gedächtnisprotokoll die seinerzeit realisierten Tatsachen bestätigt.

Die Finanzbehörde hat daher nicht die gesetzliche Legitimation, wir verweisen auf den § 167 BAO, Tatsachen zu leugnen.

Durch die Leugnung der Tatsache begeben sich die zuständigen Prüfer der Finanzbehörde außerhalb des gesetzlich gesteckten Rahmens, dies zum eklatanten Nachteil der Bf.. Man nimmt dadurch in Kauf, dass der Bf. ein nicht wiedergutzumachender wirtschaftlicher Schaden entsteht. Die Bf. hat ein Anrecht darauf, dass die Prüfungsorgane und die zuständige Finanzbehörde die ihr auferlegten gesetzlichen Verpflichtungen einhalten und beachten und nicht durch das Leugnen von Tatsachen die der Bf. gesetzlich zustehenden Rechte, die ihr insbesondere gemäß den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und des Körperschaftsteuergesetzes, aber auch entsprechend der EMRK eingeräumt werden, grob verletzt.

Mit Eingabe vom 26.09.2017 übermittelte die Bf. der Finanzbehörde ein Schreiben der Bank vom 10.05.2017, aus dem eindeutig hervorgeht, dass die Bf. und die tschechische Gesellschaft von der Bank als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden.

Diese Betrachtungsweise hatte die Bank auch schon zum Zeitpunkt der Kreditgewährung an die Bf. und die Darlehensvergabe der Bf. an die tschechische Gesellschaft. Dieses Schreiben bestätigt die Ausführungen der Bf., dass das von ihr der tschechischen Gesellschaft gewährte Darlehen aus jenen Gründen gewährt wurde, welche die Bank seinerzeit der Bf. vorgegeben hat und welche die Bf. akzeptierte. Dieses wichtige Schreiben wurde von der Finanzbehörde negiert und keiner Beweiswürdigung unterzogen. Es wurde auch nicht dargelegt, warum dieses

wichtige Beweismittel nicht gewürdigt wurde.

Die unterlassene Beweiswürdigung des vorgenannten Schreibens stellt einen weiteren Verfahrensfehler dar. Hätte die Finanzbehörde dieses Beweismittel berücksichtigt und korrekt gewürdigt, wäre sie zu dem gesetzeskonformen Schluss gekommen, dass tatsächlich eine Darlehensvergabe von der Bf. an die tschechische Gesellschaft, die unter Zustimmung der Bank erfolgte.

Von der von der Finanzbehörde behaupteten Einlage in eine Schwestergesellschaft kann, ob der realisierten Sachverhalte keine Rede sein.

In Übereinstimmung der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat das gewährte Darlehen alle materiellrechtlichen und formalen Voraussetzungen erfüllt. Nämlich die Ernsthaftigkeit des Rückzahlungswillens, Verzinsung, Rückzahlungstermin und Sicherheit, da durch das als Sicherheit begebene Liegenschaftsvermögen zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme die hinreichende Bonität des Darlehensnehmers (tschechische Gesellschaft) von Anfang an gegeben war (siehe VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177; 22.05.2014, 2011/15/0003 oder zuletzt BFG 21.03.2016, RV/5100595/2011).

Die Qualifikation des Darlehens als Einlage und daran folgend als verdeckte Gewinnausschüttung durch die Finanzbehörde erfolgte demzufolge in gesetzwidriger Weise. Bei korrekter Sachverhaltsabklärung (Feststellung und Prüfung der Sachverhalte) und gesetzeskonformer Würdigung der umfangreich zur Verfügung gestellten Beweismittel und der gesetzlich verpflichtenden Anerkennung von Tatsachen sowie gesetzeskonformer Subsumtion des Sachverhaltes unter die gesetzlichen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes und Beachtung der verfahrensrechtlichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung, wäre die Finanzbehörde leicht zu dem Schluss gekommen, dass es sich um ein Darlehen handelt und nicht wie von ihr behauptet um eine Einlage in eine Schwesterngesellschaft, die als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist.

...

Zu Pkt. 13 und 17 Haftungsbescheide:

...

Die angefochtenen Haftungsbescheide der Kalenderjahre 2011 und 2012 sind des Weiteren nicht entsprechend den Bestimmungen des § 93 BAO gesetzeskonform begründet. Als Begründung wird in beiden Haftungsbescheiden lediglich ein nicht gesetzeskonformer Verweis verwendet, der angibt, wir zitieren: „Es wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 09.10.2017 Tz 6 verwiesen.“ Das alleinige Anführen von gesetzlichen Bestimmungen in einer Begründung stellt keine schlüssige und nachvollziehbare Begründung eines Haftungsbescheides dar.

...

In den Haftungsbescheiden wird lediglich die Sicht der Finanzbehörde dargestellt und darauf hingewiesen, dass ein gewährtes Darlehen nicht als Darlehen, sondern als Schwesterneinlage qualifiziert wird.

Ein Hinweis in den Haftungsbescheiden - wie schon erwähnt - warum und weshalb die Bf. zur

Haftung herangezogen wird, ist den Haftungsbescheiden nicht zu entnehmen und sind diese daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und wird dies abermals beantragt.

...

Wie schon erwähnt wurde das Ermessen der Behörde iSd § 20 BAO nicht in gesetzeskonformer Weise ausgeübt. Ermessensentscheidungen müssen sich im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen bewegen und sind bei der Ausübung des Ermessens die gesetzlichen Bestimmungen jedenfalls einzuhalten. Dies ist im konkreten Falle nicht geschehen, da die Finanzbehörde ihre Ermessensentscheidung weder in gesetzeskonformer Weise begründete noch nach den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit ausübte.

Zur Ermessensentscheidung findet man lediglich auf der Seite 2 der streitgegenständlichen Haftungsbescheide den Stehsatz, wir zitieren: „ Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.“

Es wurde aber in keiner Weise über Billigkeitsgründe abgesprochen und auch nicht in nachvollziehbarer Weise dargestellt, die die Entscheidung der Behörde, dass ihre Interessen gegenüber den Interessen der Bf. überwiegen, für die Bf. nachvollziehbar machen würden. Mangels dieser gesetzlich vorgegebenen Kriterien wurde das Ermessen auch in gesetzwidriger Weise ausgeübt.

Durch die Vorgangsweise wird impliziert, dass ein Interesse der Bf. gar nicht vorhanden wäre, sondern nur ein Interesse der Finanzbehörde vorliegt. Dies entspricht aber nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, da die Finanzbehörde es unterlassen hat, eine Interessensabwägung vorzunehmen und auch nicht begründet, warum sie entgegen ihren gesetzlichen Verpflichtungen eine derartige Interessensabwägung gar nicht vornimmt.

...

Des Weiteren ist anzuführen, dass die Bf. im Rahmen der von ihr jährlich der Finanzbehörde offengelegten Jahresabschlüsse für die prüfungsgegenständlichen Jahre das Darlehen in diesen Jahresabschlüssen offen ausgewiesen hat und die Finanzbehörde auf Grundlage dieser offengelegten Jahresabschlüsse und der dazugehörigen Körperschaftsteuererklärungen jeweils die Zinsen für dieses Darlehen, welche in den Körperschaftsteuererklärungen als Ertrag erfasst waren, jeweils der Körperschaftsteuer unterworfen hat. Die Finanzbehörde hat somit über Jahre hinweg das Darlehen tatsächlich als Darlehen anerkannt und änderte ausschließlich im Rahmen der Außenprüfung im Zusammenhang mit dem Darlehen ihren bisherigen Rechtsstandpunkt.

Die Bf. hat jedenfalls ein überwiegendes Interesse daran, dass sie nicht aufgrund einer (unzutreffenden) gesetzeswidrigen rechtlichen Würdigung durch die Finanzbehörde durch die Ausfertigung von Haftungsbescheiden zur Haftung herangezogen wird.

Das Ermessen der Behörde wurde sohin nicht in gesetzeskonformer Weise ausgeübt, denn es sind tatsächlich die maßgebenden Umstände und Erwägungen und die Übereinstimmung im Sinne des Gesetzes bei der Ermessensausübung aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220; 17.10.2002, 2000/17/0099, 16.10.2003, 2003/16/0018; 24.3.2004, 2001/14/0083).

...

In der Beschwerdeentscheidung wies die belangte Behörde die überreichte Beschwerde als unbegründet ab und führte u.a. aus, die in der Beschwerde angeführten Verfahrensmängel lägen nicht vor, weil die Ermessensentscheidung mit dem Vorrang der Zweckmäßigkeit, d.h. dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben vor der Billigkeit, dem Parteieninteresse, begründet wurden. Ausgangslage sei eine nach steuerlichen Kriterien fragwürdige Darlehensgestaltung mit einem Schwesterunternehmen im Ausland. Demgegenüber stehe keiner der üblichen Billigkeitsgründe. Weder habe das Finanzamt diesbezüglich eine Auskunft erteilt noch in sonst irgendeiner Form hierzu *expressis verbis* Stellung genommen. Die Erklärungen samt Bilanzen seien ungeprüft übernommen worden und die näheren Umstände konnten erst im Rahmen der Betriebsprüfung ermittelt werden. Das Finanzamt könne den zivilrechtlichen Vorgang nur entsprechend den gesetzlichen Vorgaben steuerlich werten und qualifizieren.

Unter diesem Gesichtspunkt seien auch Darlehen auf ihre steuerrechtliche Zulässigkeit hin zu prüfen. Nach Lit. u. Rspr. könne auch eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der gesamten Darlehensvaluta gegeben sein, wenn ein zivilrechtlich tragender Rechtsgrund fehlt oder die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei Zuzählung praktisch unmöglich ist. Nach älterer Judikatur sprachen gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht und für das Fehlen des Darlehenscharakters die fehlenden Vereinbarungen über die Vertragsessentia. Die jüngere Rechtsprechung des VwGH sehe diese Mängel weniger streng und habe den formalen Kriterien weniger Bedeutung zugemessen. Weiters zieht sie vergleichsweise die Judikatur des VwGH zum Verrechnungskonto heran. Erforderlich scheine dem Höchstgericht jedenfalls die Dokumentation der finanziellen Vorgänge am Verrechnungskonto (siehe Zorn in SWK 12/2015, 577 ff). Zorn gehe davon aus, dass aufgrund des gesellschaftsrechtlich zwingenden Rückgewährungsanspruchs grundsätzlich stets eine durchsetzbare Forderung bestehen wird und eine verdeckte Ausschüttung daher nur in Fällen mangelnder Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten vorliegt (Ressler/Stürzlinger in: Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, 2016, § 8 Rz 163). Die Voraussetzungen seien im Zeitpunkt des Geldflusses zu beurteilen. Das Fehlen der Vereinbarungen über die wesentlichen Vertragsgrundlagen habe nunmehr lediglich Indizwirkung im Rahmen einer Gesamtbeurteilung.

Im Prüfungsbericht sei nachvollziehbar dargestellt worden, dass die Bonität der tschechischen Schwestergesellschaft im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nicht vorgelegen war. Die dem Finanzamt vorliegenden Bilanzdaten untermauerten diese Feststellung. So betrug die Überschuldung im Jahr 2011 rd. 42 Mill. CZK und 2012 um die 37 Mill - 2013 trat eine dramatische Verschlechterung durch einen Verlust iHv rd 3,5 Mill. CZK ein. Umgerechnet mit den in der KSV-Auskunft angegebenen Wechselkursen waren dies 2011 rd. 1.730.000 EUR und 2012 1.480.000 EUR. Nicht zuletzt die Art der Darlehensgewährung durch die Bank an die Bf. zur Weitergabe an die CZ-Schwester unterstreiche diese Tatsache, denn nur die Bf. hätte die für ein Kreditinstitut notwendige Bonität gehabt. Es erscheine auch fraglich, ob eine direkte

Besicherung über die ausländische Liegenschaft überhaupt den gesetzlichen Vorgaben der § 92 Abs. 1 u. Abs. 3 SolvabilitätsVO entsprochen hätte - lt. dem Gedächtnisprotokoll Sch. wäre dies für die Bank zu "kompliziert" gewesen - da einerseits die Bonität der Schuldnerin nicht vorhanden gewesen wäre und mangels entsprechender Ertragskraft der Immobilie der Schuldnerin auch keine anderen Quellen zur Rückzahlung offen gestanden seien.

Somit verlege sich die Prüfung, ob das Darlehen auch steuerlich als solches zu qualifizieren war, auf die gestellte Sicherheit.

Die diesbezügliche Sachlage sei einigermaßen kompliziert. Rein in der preislichen Wertigkeit - Vergleich der Bilanzfiguren und Gutachten - wären die Darlehen gedeckt; so beziffere sich der zu Beginn 2011 bestehende Altbestand, soweit aus den Angaben des Gutachtens herauschälbar, auf über 500.000 EUR. Abschläge für die schlechte Marktgängigkeit seien bei den einzelnen Objekten prinzipiell erfolgt. Jedoch müsse noch ein weiteres, entscheidendes Kriterium beachtet werden, welches aufgrund der Einzelbewertung aller Objekte und deren Aufsummierung nicht zum Tragen komme. Die gesamte Liegenschaft sei iSd österr. Diktion notwendiges Betriebsvermögen des CZ-Unternehmens. Sie sei einschließlich der Hallen und übrigen Gebäude als wesentliche Betriebsgrundlage des Produktionsbetriebes anzusehen und gesondert nicht verwertbar bzw. wirtschaftlich nur über sale-and-lease-back möglich, wobei diese Variante offensichtlich über fremde Dritte nicht durchführbar gewesen wäre. Für die Bf. sei daher eine Verwertung ohne Liquidation der Schwester nur im Rahmen eines Unternehmensverkaufes durchführbar. Die Schwester sei allerdings hoch überschuldet - mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit war die Liegenschaft schon mit Hypotheken belastet (über einen Grundbuchsatzung verfüge die Behörde nicht), sodass wirtschaftlich gesehen die „Besicherung“ der Betrieb in der Tschechei war, der zumindest in den fraglichen Jahren am Rande der Insolvenz gestanden sei. Das Gutachten ging, wie aus den Bewertungsmethoden ableitbar, vom going concern aus, zur Risikoabschätzung angesichts der genannten Umstände wären die Zerschlagungswerte mit entsprechenden Abschlägen realistischer gewesen. Erwähnt muss noch werden, dass lt. Bilanz zusätzlich noch im Bau befindliche Anlagen vor Ort waren, welche eine (fiktive) Verwertung zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe noch zusätzlich erschwert hätten.

Die Sicherheit durch die Betriebsliegenschaft sei nur zum Schein vorgelegen, weil das gesamte Risiko der wirtschaftlichen Situation bei der darlehensgebenden Bfin. liege, die das Grundstück im Jahr 2017 der Schwester abgekauft hat. Der „Risikoaufschlag“ iHv 0,5 % bei der Zinsverrechnung (0 % im 1. Halbjahr) werde dieser Situation in keiner Weise gerecht. Die Bank hätte die wirtschaftliche Situation natürlich genau und richtig taxiert, weshalb für sie nur die Bf. als Darlehensnehmerin in Frage gekommen sei.

Wie in der Beschwerde angeführt, hat die Finanzbehörde eine Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse durchzuführen. Ziemlich eindeutig sei die mangelnde Bonität der tschechischen Schwestergesellschaft als Empfängerin des Darlehens zum Zeitpunkt der Geldflüsse. Äußerst zweifelhaft sei die Sicherstellungsleistung mittels des betrieblichen Grundstücks der Schwestergesellschaft.

Die formalen Erfordernisse der Darlehensvereinbarung zwischen den (mittelbar) verbundenen Gesellschaften wären eher rudimentär vorhanden bzw. seien erst im Verlaufe der Prüfung in mehreren Schritten vorgetragen worden; auch in der Beschwerde würden sie als nicht „perfekt“ bezeichnet. Insgesamt ergebe sich dadurch das Bild, dass die Bf. ihrer hochdefizitären tschechischen Schwestergesellschaft mangels Alternativen am Markt Darlehen unter Bedingungen gewährt habe, die für einen fremden Dritten nicht mehr als akzeptabel erschienen. Aus diesen Gründen sei der Entscheidung im Prüfungsverfahren, die Darlehenshingabe an sich als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter mit der unausweichlichen Konsequenz als deren weitere Einlage in die Schwester zu qualifizieren, zu folgen.

Zum Vorwurf der Bfin., es wäre die Vorteilsgewährungsabsicht nicht vorgelegen, werde festgestellt: Unbestrittenermaßen wurden der Schwestergesellschaft liquide Mittel über Darlehensvereinbarungen überlassen. Diese ebenfalls unbestreitbaren Zuwendungen aus den erwähnten Rechtsgeschäften wurden durch die Gesellschafter-Geschäftsführer unter Umständen gewährt, die dem notwendigen Fremdvergleich nicht standhalten konnten. Daraus ergibt sich, dass diese Gelder auf Risiko der einen Schwester zum Vorteil der anderen transferiert wurden und sich das gesamte Prozedere nur durch die Verflechtung über die gemeinsamen Gesellschafter wirtschaftlich erklären lässt. Für den VwGH erschließt sich die erforderliche Vorteilsgewährungsabsicht meist schlüssig aus objektiven Gesichtspunkten oder den Umständen des jeweiligen Falles (zB 26.9.1985, 85/14/0051; 14.12.2005, 2002/13/0022).

Mit Schreiben vom 30.11.2018 beantragte die Bf. die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht unter Aufrechterhaltung aller bisher gestellten Anträge zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen. Eine angekündigte weitere Begründung wurde hinsichtlich der KEST und Körperschaftsteuer nicht erstattet.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 17.9.2020 wurde der Bf. hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011-2014 aufgetragen ihre Beschwerde gemäß § 250 Abs. 1 lit. b-d BAO zu verbessern, weil trotz weitwendiger Ausführungen keine ausreichende Anfechtungserklärung und Änderungsanträge abgegeben wurden.

Mit Schriftsatz vom 29.9.2020 wiederholte die Bf. ihre bisherigen Anträge und führte hinsichtlich der Körperschaftsteuer aus, diese mit den Stellungnahmen vom 28.6.2018, 30.11.2018 und 21.3.2019 ergänzt zu haben. In der Begründung vom 28.6.2018 sei beantragt worden, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben und die Erstbescheide wieder in Kraft zu setzen. Zur Vermeidung von Missverständnissen werde bekannt gegeben, dass diese Bescheide in allen Punkten angefochten und daher die ersatzlose Aufhebung beantragt würde, weil die Feststellungen des BP-Berichtes rechtswidrig und falsch seien.

Mit Eingabe vom 6.11.2020 wurde auf die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch einen Senat verzichtet.

In ihrer Beschwerdeergänzung vom 10.11.2020 verweist die Bf. im Zusammenhang zu den Haftungsbescheiden auf die Leihgeldvereinbarung (Darlehensvereinbarung) vom 16.05.2011, die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt wurde, welche aber die belangte Behörde weder in der Niederschrift noch im BP-Bericht erwähnt.

Entgegen den Tatsachen behauptete die Finanzbehörde im Betriebsprüfungsbericht, die Bf. hätte nicht die Bonität der Darlehensnehmerin zum Zeitpunkt der Darlehenseinräumung (2011 und 2012) geprüft. Diese Behauptung sei falsch. Vielmehr habe die Bf. die Bonität in der Weise geprüft, indem sie feststellte, dass die Liegenschaften der Darlehensnehmerin und der von der Darlehensnehmerin auf diesen Liegenschaften durchgeführte Hallenbau insgesamt einen Wert am Markt erzielen, der die Höhe der hingegebenen Darlehensvaluta bei weitem übersteige. Das von der Darlehensnehmerin beauftragte Gutachten, welches im Jahr 2012 ausgefertigt wurde und der Darlehensgeberin zur Verfügung stand, bestätigte die Werthaltigkeit der Liegenschaften und die Bonität der Darlehensnehmerin.

Ohne Bereicherungs- und Begünstigungstatbestand sei die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Finanzbehörde aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen schlichtweg gesetzwidrig und unzulässig. Die Darlehensnehmerin D. Tschechien wurde durch die Darlehensgeberin (Bf.) weder bereichert noch begünstigt, sondern die Darlehensgeberin hat das hingegebene Darlehen tatsächlich zurückerhalten, nämlich in der Form, dass noch vor Ablauf der Darlehensdauer (31.12.2021) die hingegebene Darlehensvaluta der Darlehensgeberin mit der von ihr von der Darlehensnehmerin hingegebenen Sicherheit (Liegenschaft und Halle) in Form des Aufkaufes der Sicherheit (Liegenschaft und Halle) durch die Darlehensgeberin aufgerechnet wurde. Durch diese Verrechnung und den Ankauf der Liegenschaft und Halle durch die Darlehensgeberin (Bf.) habe die Darlehensnehmerin das Darlehen tatsächlich zurückgezahlt. Die Verschreibung von Kapitalertragsteuer setze zwingend einen bereichernden/begünstigenden Kapitalfluss voraus.

Das übrige Vorbringen erschöpft sich im Wesentlichen in der inhaltlichen Wiedergabe bisher überreichter Schriftsätze.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011-2014 und wiederaufnahmeähnliche Gründe hinsichtlich der Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 und 2012:

Anzuwendende Gesetzesbestimmungen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

...

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

...

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§ 201 (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (aufgehoben durch BGBl I 2009/20) ,*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des*

selbst berechneten Betrages eingebracht ist;

2. (aufgehoben durch BGBl I 2013/70) ;

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Die Verfügungen der Wiederaufnahmen stützen sich auf die im Rahmen der Außenprüfung abgegebenen Selbstanzeigen.

Im Jahr 2012 wurde bei den steuerlichen Hinzurechnungen in der Mehr-Weniger-Rechnung die unternehmensrechtliche Abfertigungsrückstellung nicht in der korrekten Höhe von 22.891,52 € hinzugerechnet, sondern nur in der Höhe von 7.176,11 € berücksichtigt. Daher wird die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag von 15.713,41 € erhöht.

Weiters wurde die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2012 aus der Berücksichtigung eines Auszahlungsbetrages aus der Abfertigungsversicherung um 87.504,60 € erhöht (Tz. 2).

Außerdem wurden in der Tz.4 Betriebsausgaben aus nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben gekürzt.

In Tz. 6 des Außenprüfungsberichtes wurden die bisher erklärten Zinserträge aus Darlehenszinsen rückgängig gemacht und gewinnmindernd berücksichtigt.

Die gegen die Wiederaufnahme weitwendig vorgetragenen Beschwerdeausführungen und der Kritik am zugesandten Außenprüfungsbericht, auf den die angefochtenen Bescheide verweisen, kommt insgesamt keine Berechtigung zu, zumal in Bescheiden auf an die Bf. zugesandten Schriftstücken verwiesen werden kann. Auch die allgemein gehaltenen Ausführungen, wonach der angefochtene Bescheid nicht den Bestimmungen des § 93 BAO entspreche, weil er weder schlüssig noch nachvollziehbar erscheine, treffen nicht den Kern der Sache.

§ 93 BAO lautet wie folgt:

„(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher

Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

...“

Der angefochtene Bescheid enthält alle oben angeführten gesetzlich vorgesehenen Bestandteile. Abgesehen davon liegt auch eine zusammenhängende Darstellung der Prüfungsfeststellungen vor. Die Bf. moniert in diesem Zusammenhang vorwiegend die kurze und etwas formelhafte Begründung des von der Abgabenbehörde geübten Ermessens. Auf Seite 13 verweist der Bericht über die Außenprüfung auf Folgendes:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. „... Kapitalertragsteuer 2011-2014 Tz. 6, Körperschaftsteuer 2011-2014, Tz. 1, 2, 4, 6. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Es ist richtig, dass die Ermessensübung auch zu begründen ist, was vor allem die Übung positiven Ermessens betrifft. Es ist in der Entscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang eingeräumt wurde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303, Rz. 64). Im Normalfall reicht die standardisierte Begründung der Finanzämter („Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit“) aus, sofern nicht besondere Umstände wie z.B. das Missverhältnis der Auswirkungen eine eingehendere Begründung erforderlich machen (vgl. Setina, SWK 2/2004, S 54). Unmittelbar verweist der angefochtene Bescheid auf die entsprechenden Prüfungsfeststellungen und deren steuerliche Auswirkungen. Daher kann auf Grund der erlassenen geänderten Abgabenscheide unschwer auf die Höhe der Abgabennachforderung (steuerliche Auswirkungen) geschlossen werden, die als nicht geringfügig betrachtet werden kann. Im Übrigen hat die belangte Behörde im Rahmen der erlassenen Beschwerdeentscheidung ausführlich darauf hingewiesen, wie sie das Ermessen geübt hat. Die Bf. hat durch ihre weitwendigen Ausführungen, außer der Wiedergabe allgemein gültiger Rechtsmeinungen nichts Entscheidendes entgegengesetzt. Ebenso konnte diesen Darlegungen nicht entnommen werden, auf welche Weise der Sachverhalt auf Grund der in der Selbstanzeige beigeschlossenen Rechnungen anders ermittelt hätte werden sollen. Aus welchen Gründen sich die Bf. entschlossen hat, letztendlich eine Selbstanzeige einzubringen, ist nicht entscheidungswesentlich. Abgesehen davon ist der Abgabepflichtige, wenn er nachträglich vor dem Ablauf der Verjährungsfrist erkennt, dass er in seiner Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 119 BAO obliegenden Pflicht nicht oder

nicht voll entsprochen hat und dass dies zu einer Verkürzung von Abgaben führen könnte, gemäß § 139 BAO verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

Entgegen der Ansicht der Bf. teilt das Bundesfinanzgericht die Rechtsmeinung der belangten Behörde, dass eine überreichte Selbstanzeige samt den dazugehörigen Rechnungen sehr wohl Gründe darstellen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen können. Diese Beweismittel sind als neu hervorgekommene Tatsachen abgabenrechtlich zu würdigen. Dass diese Würdigung nicht immer der Würdigung durch die Bf. entspricht, liegt in der Natur der Sache unterschiedlicher Standpunkte. Die maßgeblich neuen Tatsachen sind im Sinne der Judikatur des VwGH entsprechend dargestellt worden (e contrario: VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076, wo Bericht und Niederschrift nicht erkennen ließ, welche Tatsachen durch die Selbstanzeige neu hervorgekommen wären oder welche Ausgaben oder Vorsteuern die Prüferin deshalb nicht anerkannt hätte.) Hinsichtlich der materiell-rechtlichen Prüfung, wonach von einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu gelangen ist, wird auf Punkt II des Erkenntnisses verwiesen.

2. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer:

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Strittig ist im gegenständlichen Falle die steuerliche Anerkennung eines von der Bf. an die nahestehende tschechische Gesellschaft D. s.r.o. gewährten Darlehens im Jahr 2011.

An der Bf. sind zu 99 % Frau B.D. (Tochter des ehemaligen Gesellschafters H.D.) und Herr W.S. zu 1 % als Gesellschafter beteiligt.

An der D. s.r.o. sind zu 34 % Frau B.D., Herr W.S. zu 33 % und Herr H.D. (Vater der B.D.) zu 33 % als Gesellschafter beteiligt.

Das gesellschaftsrechtliche Naheverhältnis auf Grund der Beteiligung der Gesellschafter kann als unstrittig angesehen werden. Bei der tschechischen Gesellschaft handelt es sich um eine den Gesellschaftern der Bf. gehörende Gesellschaft und wird in verkürzender Weise von der belangten Behörde als „Schwestergesellschaft“ bezeichnet, obwohl dies nicht ganz richtig ist, weil beide Gesellschaften keine gemeinsame Mutterkapitalgesellschaft haben. Die tschechische D. s.r.o. gehört eben nur den Gesellschaftern der Bf.

Mit Darlehensvereinbarung vom 15.7.2011 hat die Bf. der D. s.r.o. die Bereitstellung eines Darlehens in Höhe von 307.630 € vereinbart, welches am 15.7. und 12.12.2011 zur Auszahlung gelangen sollte. Der Zinssatz wurde in Höhe von 2,75% p.a. vereinbart. Die Rückzahlung werde nach dem Vertrag noch gesondert festgelegt. Daher gibt die Vereinbarung keine Auskünfte über die Art der Rückzahlung und über allfällige Sicherheiten. Im Jahr 2012 wurde das Darlehen um weitere 342.370 € aufgestockt, sodass nunmehr von einer Darlehenssumme von 650.000 € auszugehen war.

Die mit ergänzendem Schriftsatz vorgelegte Leihgeldvereinbarung vom 16.5.2011 (im Zusammenhang mit dem von der Bf. bei der Bank aufgenommenen Finanzierungsdarlehen) führt aus, der tschechischen Gesellschaft einen Kapitalbetrag von 650.000 € jeweils in Teilbeträgen entsprechend dem Baufortschritt zur Verfügung zu stellen. Nach Fertigstellung der Halle werde gesondert eine Rückzahlungs- und Zinsenvereinbarung getroffen. Für 2011 seien Zinsen in Höhe von 2,75% zu leisten. Ob diese Vereinbarung nun von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid erwähnt wurde oder nicht, enthält sie weder Aussagen über Sicherheiten für das gewährte Darlehen noch konkrete Vereinbarungen über die Rückzahlung. Daher verschriftlicht sie eine allgemein gehaltene Absichtserklärung und es kommt ihr gegenüber der mündlichen Vereinbarung kein höherer Beweiswert zu, da sie als eher unbestimmt gehalten ist. Ob diese tatsächlich am vorgegebenen Tag abgeschlossen wurde, kann nicht mehr festgestellt werden. Dies ist auch nicht von ausschlaggebender Bedeutung.

Am 18.9.2012 wurde im Rahmen der Bilanzbesprechung 2011 zwischen den Vertragsparteien **mündlich** vereinbart, dass der Darlehensbetrag und etwaig hinkünftig noch zu gewährende Darlehen endfällig spätestens bis 31.12.2021 zurückzuzahlen seien. Eine schriftliche Ausfertigung der mündlichen Vereinbarung liegt nicht vor, wie die steuerlichen Vertreterin in ihrem Schreiben vom 12.7.2017 ausdrücklich zugesteht. Folglich liegt zum Zeitpunkt der Zuzählung des Darlehens keine nach außen hin nachweisbare Darlehensvereinbarung über allfällig bestellte Sicherheiten und Rückzahlungsmodalitäten vor. In der weiteren Folge des Prüfungsverfahrens legt die steuerliche Vertreterin eine mit 24.7.2017 datierte „Haftungserklärung und Laufzeitvereinbarung vom 24.7.2017“ vor, in der auf eine mündliche Vereinbarung vom 15.10.2012 Bezug genommen wird und ein „endfälliges Leihgeld“ bis 31.12.2021 vereinbart wurde. Offenbar unter diesen Umständen sollten als Sicherheiten für das Darlehen die im Eigentum der D. s.r.o. befindlichen Liegenschaften gemäß einem Sachverständigengutachten vom 18.4.2012 dienen, zu denen sich die Geschäftsführer D. s.r.o. (H.D. und W.S.) zu einem obligatorischen Veräußerungs- und Belastungsverbot verpflichteten. Im referenzierten Gutachten wurde von einem Wert von 24.000.000 CZK ausgegangen, was einem umgerechneten Wert von 922.067,28 € entspricht. Eine Verbücherung des Darlehens ist nicht erfolgt und wurde von der Bf. auch nicht für erforderlich gehalten. Nach den Ausführungen der Prüferin seien die Darlehenszinsen in den Büchern der Bf. zwar regelmäßig erfolgswirksam verbucht worden und führten zu einer weiteren Erhöhung der Darlehenssumme.

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass die Hingabe der Darlehensbeträge mit dem bei der Darlehensnehmerin im Betriebsvermögen vorhandenen Liegenschaften (Aktiva) besichert worden sein sollte. Es ist davon auszugehen, dass keine wie immer geartete dingliche Sicherheit für das hingeebene Darlehen festgestellt und nachgewiesen werden konnte. Auf die von der Bf. ins Treffen geführten Motive (Kompliziertheit einer Verbücherung, Kostengründe) kommt es nicht an. Ein bloß obligatorisches Veräußerungs- und

Belastungsverbot vermag mangels Publizität ein intabuliertes Pfandrecht nicht zu ersetzen. Die Jahresabschlüsse der tschechischen Gesellschaften liegen in vereinfachter Form vor, aus denen sich rechnerisch entsprechende Vermögenswerte (Sachanlagen) vermuten lassen, wie schon die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung hinweist. Nach den gerundeten Bilanzdaten der KSV- Auskunft vom 28.6.2016 verfügt die D. s.r.o in den Jahren 2011-2013 über ein buchmäßiges Eigenkapital von 450.000 CZK (rd. 18.000 €), 303.000 CZK (rd. 12.120 €) und - 3.190.000 CZK (- 127.600 €). Die Umrechnung erfolgte in vereinfachter Form (25 CZK: 1 €). Die bescheidene bis schlechte Ertragslage, auf die auch die belangte Behörde in ihrem Bericht hinweist, lässt erhebliche Zweifel an der Rückzahlungsfähigkeit der Darlehensnehmerin aus erwirtschafteten Erträgen aufkommen.

Was das erst im weiteren Prüfungsverfahren vorgelegte Gedächtnisprotokoll vom 25.9.2017 über die Vorgänge anlässlich der Kreditvergabe durch die Bank an die Bf.

(Refinanzierungskredit der Bank an die Bf.) anlangt, möchte die Bf. glaubhaft machen, dass daraus eine fremdübliche Darlehenseinräumung durch die Bf. an die tschechische s.r.o. abzuleiten wäre. Wie der angefochtene Bescheid zutreffend aufzeigt, wurden entsprechend dem vorgelegten Kreditvertrag vom 16.5.2011 von der Bf. umfangreiche Sicherstellungen (persönliche Garantieerklärung und Blankowechselerklärungen der Gesellschafter H.D., W. S., Verpfändung der bei der Bank geführten Wertpapierdepots, Höchstbetragshypotheken auf diversen Liegenschaften sowie Generalzessionen aller bestehenden und künftigen Forderungen) verlangt. Weiters sei nach Angaben des Bankmitarbeiters von der Bf. geäußert worden, die Darlehenssumme sei für einen Hallenbau in Tschechien bestimmt gewesen. Die Eintragung von Sicherheiten auf tschechischen Liegenschaften sei zu kompliziert gewesen. Im Übrigen sei eine Kreditvergabe an die ausländische Gesellschaft für die Bank ausgeschlossen gewesen. Die Weiterreichung des Betrages von 650.000 € war aus den Büchern ersichtlich. Die von der Bf. referenzierte Meinung, dass aus dem Schreiben der Bank eindeutig hervorgehe, dass die Bf. und die tschechische Gesellschaft von der Bank als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden, ist im bestenfalls als für das gegenständliche Verfahren eine nicht weiter bindende rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes durch die Bank zu verstehen.

Zusammengefasst gibt auch diese Darlegung in tatsächlicher Hinsicht nichts Neues. Es kommt ihr kein Beweiswert zu, außer die im Wesentlichen ohnedies unstrittige Handlungsweise der Bf. aufzuzeigen. In rechtlicher Hinsicht ist die Position der umfänglich besicherten Gläubigerbank der Bf. (mehrere persönliche Sicherheiten der Gesellschafter und umfangreiche Immobiliarsicherheiten) mit der der Bf. nicht vergleichbar, da diese weder einen fremdüblichen Darlehensvertrag (Rückzahlungs- oder Tilgungsplan, eingeräumte Sicherheiten) vorlegen konnte. Die erst Jahre später am 24.7.2017 verschriftlichte mündliche Vereinbarung kann ebenfalls nicht als fremdüblich erachtet werden.

Abgesehen davon sollte der von der Bf. aufgenommene Kredit in Form von 59 gleichbleibenden vierteljährlich zu entrichtenden Teilzahlungen von 13.500 € bis 15.4.2026

rückgezahlt werden, während das hier strittige eingeräumte Darlehen als ein erst am 31.12.2021 endfälliges „Leihgeld“ ausgestaltet werden sollte. Abgesehen davon, dass selbst das erst durch eine im Prüfungsverfahren erstellte Privaturkunde (sechs Jahre nach Hingabe des Darlehens) nachgewiesen wurde, ist anzunehmen, dass die Geschäftsführer und Gesellschafter keine klaren Vorstellungen über die Rückführung des Darlehens hatten, sondern nur so viel, dass sie der tschechischen Gesellschaft, an der die Bf. selbst nicht beteiligt war, bei der Errichtung einer Halle „unter die Arme greifen wollten.“ Das von der Bf. ins Treffen geführte „vorrangige wirtschaftliche Interesse, dafür zu sorgen, dass die tschechische Gesellschaft das für deren Hallenbau benötigte Darlehen erhält“, ist in seiner Allgemeinheit wenig überzeugend, denn es kann als nicht üblich angesehen werden, seinem Geschäftspartner die Betriebsmittel ohne ausreichende Sicherheiten vorzufinanzieren. Im Übrigen übersieht die Bf. in ihrer weitwendigen Argumentation, dass es primäre Aufgabe der Gesellschafter der tschechischen s.r.o. ist, diese mit ausreichenden Betriebsmitteln (Kapital) auszustatten. Da die Gesellschafter dieser Verpflichtung lediglich durch die Veranlassung der Gewährung eines in wirtschaftlicher Hinsicht nicht fremdüblich anzusehenden Darlehens durch die Bf. nachgekommen sind und der Bf. diese entsprechende Last aufgebürdet haben, haben sie sich dadurch einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. In diesem Zusammenhang darf noch angemerkt werden, dass die Bf. das eingeräumte Darlehen selbst erst durch Kreditaufnahme beschaffen und die Rückzahlungsraten 15 Jahre aus den erwirtschafteten Erträgen (cash-flow) bedienen musste, währenddessen die tschechische Gesellschaft das von der Bf. eingeräumte Darlehen erst am Ende der Laufzeit zurückzahlen sollte, weil es – nach dem Vorbringen der Bf. – als endfälliges Darlehen ausgestaltet wurde.

Daran vermögen auch die Beteuerungen der Bf. nichts ändern, dass die Darlehensvergabe im Interesse der Bf. gewesen sei. Die Hingabe eines Darlehens mit dem vollständigen Verlustrisiko als Gläubiger kann kein so weitreichendes wirtschaftliches Interesse darstellen. Daher tragen diese Ausführungen auch für den hier anzuwendenden Fremdvergleich nichts bei.

Was die vermeintliche Besicherung durch eine der Schuldnerin gehörende ausländische Liegenschaft anlangt, ist vorerst zu beachten, dass keine hypothekarische Sicherstellung erfolgte und die Bf. keineswegs durch den Zugriff anderer Gläubiger auf das Vermögen der s.r.o. geschützt ist. Abgesehen davon ist zu berücksichtigen, dass diese Werkshalle speziell für die s.r.o. errichtet wurde und nur im Falle eines Unternehmensverkaufs entsprechend (wirtschaftlich) verwertbar erscheint. Ob die im Gutachten aufsummierten Werte im Rahmen einer Liquidation erzielbar sind, mag bezweifelt werden. Im Übrigen werden Hypothekendarlehen von kreditgewährenden Banken i.d.R. mit dem halben Schätzwert limitiert.

Was schließlich das im Laufe des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens gelegte Kaufanbot vom 3.8.2017 anlangt, wo die angeführte Liegenschaft der Bf. zum Preis von rd. 922.000 € angeboten werden sollte, wenn die Zinszahlungen nicht geleistet werden sollten sowie der

anschließenden Annahme des Anbots am 13.9.2017 gegen Verrechnung des offenen Darlehens ist vorerst auszuführen, dass diese Gestionen wohl ausschließlich im Zusammenhang mit dem hier zu beurteilenden Prüfungsverfahren stehen, um das im Jahr 2011 und 2012 als nicht fremdüblich hingegebene Darlehen nachträglich zu legitimieren und die sich daran anschließenden abgabenrechtlichen Konsequenzen hintanzuhalten. Im diesem Zusammenhang erscheint es völlig weltfremd, dass ein fremder Darlehensgeber bereits bei Hingabe der Darlehensvaluta geplant hat, fünf bis sechs Jahre später das Grundstück bei der Schuldnerin „herauszukaufen“, wobei die völlige Lastenfreiheit von anderen Gläubigern der s.r.o. keineswegs sichergestellt ist. In Fortsetzung der wirtschaftlichen Überlegungen der Bf. hätte diese nun ein ausländisches Grundstück, das von ihr irgendwie gewinnbringend zu verwerten wäre, um die Anschaffungskosten wieder hereinzubringen (Verwertungsrisiko durch Vermietung oder Verkauf). Eine Weiternutzung durch die s.r.o. hätte für diese bedeutet, aus den zu erwirtschaftenden Erträgen einen angemessenen Mietzins an die Bf. zu entrichten. Nicht anzuerkennende Darlehensverträge können auch durch einen späteren Kaufvertrag nicht als fremdüblich dargestellt werden.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, wobei gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 das Einkommen nach den Bestimmungen des EStG 1988 und des KStG 1988 zu ermitteln ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Abzugsverpflichteter für die Kapitalertragsteuer die Schuldner der Kapitalerträge.

Verträge zwischen einander Nahestehenden

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, wozu auch GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer sowie GmbH und (beherrschender) Gesellschafter zählen, können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl.

Atzmüller/Knechtel/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 67), wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern

und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist der VwGH auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

Verdeckte Ausschüttungen

Es zählt zu den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts, dass die Einkommensverwendung, im Unterschied zur Einkommenserzielung, die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens nicht beeinflussen darf. Folglich dürfen nur betrieblich veranlasste Vorgänge bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt werden, während Ausschüttungen und Einlagen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, außer Ansatz bleiben müssen. Da sich die Notwendigkeit der Erfassung von vA bereits aus dem Einkommensbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts ergibt, hat die ausdrückliche Erwähnung der Unbeachtlichkeit der vA in § 8 Abs. 2 nur deklarative Bedeutung (vgl. Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 8 Tz. 96 m.w.N.).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen sind, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, m.w.N.).

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben.

Dass eine verdeckte Ausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, m.w.N.). Dabei begründen auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein "Nahestehen" (Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 8, Tz. 677).

Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung erfolgt nicht an den Nahestehenden, sondern an jenen Anteilsinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht. Bei Vorteilszuwendungen an Nahestehende liegt unabhängig davon eine verdeckte Ausschüttung vor, ob der unmittelbar

beteiligte Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse oder selbst – unmittelbar oder mittelbar einen Vorteil zieht. In derartigen Fällen spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahestehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte (BFH 14. 3. 2017, VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, unter Verweis auf die Urteile v. 19. 6. 2007, VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830 bzw. v. 22. 10. 2015, IV R 7/13, BStBl II 2016, 219). Dieser Beweis des ersten Anscheins für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann durch die Feststellung erschüttert werden, dass die Zuwendung des Vorteils ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahestehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung hat (BFH 19. 6. 2007, VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830; FG Nürnberg 10. 5. 2017, 3 K 1157/16). Ist die Zuwendung an eine nahestehende Person für den betreffenden Gesellschafter selbst vorteilhaft, wie z.B. in Fällen, in denen die Zuwendung ihn von einer Schuld befreit oder **ihm eigene Aufwendungen erspart**, erhöht dies allenfalls die Indizwirkung des Nahestehens (BFH 18. 12. 1996, I R 139/94, BStBl II 1997, 301). (Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 8, Tz. 682, 683).

Die belangte Behörde hat ihrem Bescheid die zutreffende Rechtsansicht zu Grunde gelegt, dass die Darlehenshingabe an eine beteiligungsmäßig verbundene Gesellschaft eine verdeckte Ausschüttung darstellt, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht ernsthaft gewollt oder schon bei der Zuzahlung praktisch unmöglich war. Wirtschaftliche Gründe für die Hingabe eines endfälligen Darlehens an eine den Gesellschaftern der Bf. gehörende tschechischen s.r.o. wurden nicht ausreichend dargetan. Daran, dass die Kreditnehmerin eine Werkshalle o.ä. errichten wollte, stellt ebenso wie spätere Ankauf der ausländischen Liegenschaft keinen ausreichenden Grund dar, die Darlehensgewährung als fremdüblich erscheinen zu lassen. Die Darlehensgewährung ist nur dadurch erklärbar, dass sich aus der zumindest zum Teil vorliegenden Gesellschafteridentität bei der Bf. und der ausländischen s.r.o. ein fehlender Interessengegensatz ableiten lässt, der die Bf. veranlasste, wirtschaftlich die Aufgabe der Zurverfügungstellung ausreichender Mittel zu übernehmen, obwohl dies primäre Aufgabe der Gesellschafter der tschechischen s.r.o. gewesen wäre (ähnlich VwGH 24.2.2011, 2010/14/0204; 21.6.2007, 2006/15/0043).

Zu den Körperschaftsteuerbescheiden ist auszuführen, dass trotz weitwendig eingebrachter Schriftsätze die Rechtswidrigkeit der Prüfungsfeststellungen lediglich allgemein behauptet und diese im Detail (Tz. 1 Abfertigungsrückstellung, Tz. 2 Zurechnung des Auszahlungsbetrages aus der Abfertigungsversicherung, Tz. 4 nichtabzugsfähige Aufwendungen, Tz. 6 verdeckte Ausschüttung, steuerliche Auswirkung der Minderung der Zinserträge) inhaltlich nicht angefochten wurden. Daher ist davon auszugehen, dass diese Prüfungsfeststellungen von der Bf. nicht weiter bestritten wurden. Eine ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide ist daher nicht vorgesehen, zumal gemäß § 279 Abs. 1 BAO Bescheidbeschwerden in der Sache mit Erkenntnis zu entscheiden sind und nur ausnahmsweise kassatorisch gemäß § 278 Abs. 1 lit. a und b BAO erledigt werden können. Eine Aufhebung und Zurückverweisung kann nur dann erfolgen, wenn

Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Die § 278 BAO (bzw. § 28 VwGVG) betreffende Judikatur des VwGH v. 9.9.2015, Ra 2015/16/0037; 26.1.2017, Ra 2015/15/0063 versteht die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) restriktiv (Ritz, BAO⁶, § 278, Rz. 5). Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Da sich die Bf. hinsichtlich der Körperschaftsteuer zu den einzelnen Punkten nicht veranlasst sah detaillierte Beschwerdeausführungen zu erstatten, waren diese Beschwerden auch nicht näher begründet.

3. Anspruchszinsen:

Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa wegen behaupteter Zustellmängel. Wegen der Bindung des Anspruchszinsenbescheides ist der Zinsenbescheid allerdings nicht erfolgreich mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017). Nach VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062, ist der Zinsenbescheid bei nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides nach § 295 Abs. 3 BAO anzupassen. Da sich keine Änderungen des Stammabgabenbescheides ergaben, war der Anspruchszinsenbescheid nicht weiter zu beanstanden.

Revisionszulassung

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 24. November 2020

