

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ralf Schatzl in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch ABAKUS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Alpenstraße 107, 5020 Salzburg, und KRW Dr.Klinger & Rieger Steuerberatung Salzburg OG, Alpenstraße 107, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 27. März 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 28. Februar 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2013 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juli 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO betreffend die Körperschaftsteuer 2013, 2014 und 2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2014 und 2015 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die BF war mit Bescheiden vom 02.11.2015 bzw. vom 05.11.2015 sowie vom 12.10.2016 zur KöSt 2013, 2014 und 2015 veranlagt worden.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung wurde mit Bescheiden vom 28.02.2018 nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die KöSt 2013, 2014 und 2015 mit gleichem Datum neue KöSt-Bescheide für diese Jahre erlassen. Soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, versagte das FA einer Rückstellung für Overheadprovisionen i.H.v. 2.480.351,85 € im Jahr 2013 ebenso die Anerkennung, wie der Abschreibung von Darlehen, die die BF in einem Darlehensrahmen von zweimal 130.000,00 € sowie einmal 75.000,00 € an verbundene Unternehmen im Ausland gegeben hatte da diese (verdecktes) Eigenkapital darstellten und der Wertverlust lediglich auf sieben Jahre verteilt berücksichtigt werden könne.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte dazu im Wesentlichen aus, dass zum einen keine neuen Tatsachen vorliegen würden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Die Rückstellung für Overheadprovisionen sei dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgt, da es aufgrund von Strafanzeigen in Deutschland gegen einen Vertriebspartner zu Strafanzeigen und Hausdurchsuchungen auch bei der BF und deren verbundenen Unternehmen gekommen sei und in Folge dieser Umstände das Geschäft mit fondsgebundenen Lebensversicherungsverträgen zusammengebrochen sei.

Die Forderungen an die verbundenen Unternehmen stellten kein Eigenkapital dar, sondern Darlehensforderungen, deren Abschreibung im Jahr 2013 daher ebenso zu Recht erfolgt sei.

Zudem beantragte die BF stornierte Provisionen i.H.v. 689.664,50 €, die die BF ursprünglich im Jahresabschluss 2014 berücksichtigt hatte, bereits im Jahresabschluss 2013 zu berücksichtigen. Dies unterlegte die BF im Hinblick auf die geltend gemachten Overheadprovisionen im Jahr 2013 mit einem Schreiben des die BF vertretenden Rechtsanwaltes, in denen Streitigkeiten über sog. Bestandsprovisionen thematisiert wurden sowie mit mehreren Medienberichten über die oben angesprochenen Strafverfahren in Deutschland. Hinsichtlich der im Jahr 2014 ein gebuchten stornierten Provisionen, die das Jahr 2013 betrafen, führte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter aus, dass es sich dabei um einen Irrtum (Vermengung mit Overheadprovisionen) handle. Hinsichtlich der in Beteiligungen umqualifizierten Darlehen der BF an Tochtergesellschaften verwies die BF darauf, dass diese bis zum Jahr 2009 zurückreichten und diese Tochtergesellschaften durch die Geschehnisse im Jahr 2013 in Deutschland mitbetroffen gewesen wären.

Letztlich rügte die BF die Verletzung von Verfahrensvorschriften, da die belangte Behörde den Sachverhalt mangelhaft ermittelt habe, einen aktenwidrigen Sachverhalt unterstellt habe sowie das Parteiengehör verletzt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 23.06.2019 wies das FA diese Beschwerden als unbegründet ab, begründete dies hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren mit dem Vorliegen neuer Tatsachen im Zusammenhang mit Overheadprovisionen, da erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden seien, dass im Bilanzerstellungszeitpunkt keine konkreten und begründeten Ansprüche gegen die BF geltend gemacht worden seien. Hinsichtlich der von der BF beantragten Berücksichtigung der Provisionskorrektur im Wirtschaftsjahr 2013 anstelle des Wirtschaftsjahres 2014 führte das FA an, dass die BF diese Korrektur zu Recht ursprünglich im Wirtschaftsjahr 2014 geltend gemacht habe, da dieser Anspruch das Wirtschaftsjahr 2014 betreffe. Die Nichtanerkennung der Abschreibungen der Darlehen begründete das FA damit, dass diese Darlehen gegenüber verbundenen Unternehmen nicht fremdüblich gewesen seien und somit Teilwertberichtigungen von Beteiligungen und keine Forderungsabschreibungen zu berücksichtigen gewesen seien.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

Aufgrund Ruhestandsversetzung der nach der Geschäftsverteilung mit dieser Rechtssache betrauten Richterin wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren der Gerichtsabteilung der in den Ruhestand getretenen Richterin mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.06.2021 abgenommen und an die nunmehr zur Entscheidung berufene Gerichtsabteilung zugeteilt.

Im Erörterungstermin vom 30.03.2023 führten die Parteien des Verfahrens Folgendes ergänzend aus:

Der Vertreter der BF führte aus, dass er hinsichtlich der verbundenen polnischen und kroatischen Unternehmen die angeforderten Bilanzen nicht liefern könne, da bei der im November 2013 durchgeführten Hausdurchsuchung im Zusammenhang mit dem deutschen Vertriebspartner im Zuge einer Hausdurchsuchung vom LKA sämtliche Unterlagen in Papierform mitgenommen und bis heute nicht retourniert wurden. Eine ähnliche Vorgangsweise habe es auch in den anderen Ländern, in denen Vertriebsgesellschaften bestanden haben gegeben. So seien z.B. auch in Polen sämtliche Unterlagen beschlagnahmt wurden und nicht wieder herausgegeben wurden.

Weiters führte der Vertreter der BF zum Geschäftsmodell der spanischen Tochtergesellschaft aus. Der steuerliche Vertreter ergänzte dazu, dass der Grund für die Abschreibung der Forderung im Jahresabschluss 2013 in den Umständen im November 2013

(Hausdurchsuchungen europaweit) gelegen sei. Damit sei die Marke (der Name der BF) faktisch europaweit vernichtet worden.

Über Befragen durch den Richter führte der Vertreter der BF zu den Vertragspartnern bei den in Deutschland abgeschlossenen fondsgebundenen Lebensversicherungsverträgen aus, erläuterte die verschiedenen dabei anfallenden Provisionsansprüche, den Ablauf der Provisionszahlungen, die allenfalls anfallenden Haftungen der BF für die Provisionen bei Auflösung des Versicherungsvertrages und Beitragsfreistellungen, sowie dazu, warum die BF die Provisionen i.H.v. rd. 2.480.000,00, der 13 vom deutschen Vertragspartner abgeschlossene Großverträge umfasst hat, rückgestellt habe.

Der ehemalige Betriebsprüfer verwies darauf, dass die im Jahresabschluss 2014 stornierten Provisionsforderungen vier dieser Großverträge betroffen hätten und jeweils eine Monatsprovision umfasst hätten.

Zur Darstellung des Vertreters der BF, wonach aufgrund einer OGH Entscheidung fondsgebundene Lebensversicherungen, die bestimmte Vertragsklauseln nicht enthalten haben komplett abgewickelt werden müssten und dies faktisch alle LV Verträge getroffen habe, führte der Amtsbeauftragte aus, dass der Rechtsanwalt der BF dazu ausgeführt habe, dass ein unbefristetes Kündigungsrecht des Versicherungsnehmers bestehe und keine automatische Rückabwicklung erfolge.

Letztlich wurde die mündliche Senatsverhandlung nach Abstimmung der Termine der am Verfahren Beteiligten für Juli 2023 in Aussicht genommen

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 26.07.2023 führten die Parteien des Verfahrens über Nachfrage ergänzend zu den einzelnen Beschwerdepunkten aus und stellten die jeweiligen Rechtsansichten nochmals ausführlich dar.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der erkennende Senat legt der Entscheidung den folgenden, als erwiesen angenommenen Sachverhalt zu Grunde.

Die BF ist eine GmbH an der eine weitere österreichische GmbH bis 16.07.2014 85 % und ab diesem Tag 100 % der Anteile hielt. Der 100% Gesellschafter der Muttergesellschaft war ab 2006 auch Geschäftsführer der BF. Geschäftszweig der BF ist das Finanzservice und die Finanzberatung. Die BF wurde mit 21.07.2023 in BF GmbH umbenannt und verlegte ihren Sitz nach Wien.

Die BF verfügte über eine größere Anzahl von Tochtergesellschaften in Österreich und anderen europäischen Ländern. Soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, hielt die BF im Jahr 2013 100 % der Anteile an der T1 GmbH Salzburg sowie an der T2 s. r. o. in Bratislava sowie 70 % der Anteile an der T1 Espana S. L.

Soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, vermittelte die BF im Zeitraum 2013-2015 fonds- und indexgebundene Lebensversicherungsverträge einer großen österreichischen Versicherungsgruppe (i.d.F. Versicherer) auch in Deutschland. Dabei waren die Provisionsverträge ursprünglich zwischen dem Versicherer und der BF bzw. bis 2011 einer Tochtergesellschaft der BF abgeschlossen worden. Dabei erhielt die BF vom Versicherer die gesamte Provision und leitete die Provisionsanteile an diese ursprünglich gemeinsam mit dem Versicherer betriebene und letztlich 100%ige eigene Tochtergesellschaft für diese Lebensversicherungsverträge weiter. Von dieser Tochtergesellschaft erfolgte die Weiterleitung der Provisionsanteile der jeweiligen Makler in Deutschland an die Makler.

Im Streitzeitraum waren hinsichtlich neu abgeschlossener Verträge die (deutschen) Versicherungsmakler direkt beim österreichischen Versicherer angebunden, eine Änderung im Provisionsfluss über die BF erfolgte jedoch nicht. Die BF erhielt weiterhin vom Versicherer die gesamte Provision, leitete die Provisionsanteile an die Makler weiter und behielt lediglich eine „Overheadprovision“ ein.

Es gab dabei verschiedene Courtagevereinbarungen. Zum Teil gab es einmalige Abschlusscourtage, für die die BF dann idR fünf Jahre haftete, wenn der Vertrag innerhalb dieser fünf Jahre storniert bzw. aufgelöst worden wäre. Bei den im gegenständlichen Verfahren zu behandelnden Großverträgen fondsgebundener Lebensversicherungen, die über „D1 Gruppe“ (i.d.F. deutsche Finanzdienstleister Gruppe) abgeschlossen und vom Versicherer über die BF abgerechnet wurden, wurden die Courtage monatlich verteilt auf einen Zeitraum von 5-7 Jahren ausbezahlt.

Verbucht wurden diese monatlichen Provisionen aufgrund einer Monatsabrechnung des Versicherers, die unter anderem neben der gesamten, an die BF zu überweisenden (Monats)Provision auch den Namen des jeweiligen Maklers bzw. der jeweiligen Maklerin enthielt, die den Versicherungsvertrag abgeschlossen hatte. Dabei wurde die gesamte Provision als Forderung und Erlös verbucht. Die im Regelfall wenige Tage nach Ablauf des Monats erfolgende Bezahlung durch den Versicherer wurde als Ausgleich der Forderung erfasst. Daneben wurden die Verbindlichkeiten an die jeweiligen Makler als Aufwand erfasst und in weiterer Folge nach Eingang der Zahlungen ausgeglichen.

Auch bei den im gegenständlichen Verfahren vorliegenden bzw. in Frage stehenden monatlichen Provisionsabrechnungen bestand aufgrund der Provisionsvereinbarungen und des beschriebenen Zahlungsflusses über die BF aus unterschiedlichen Gründen die Möglichkeit,

dass die BF zur gänzlichen oder teilweisen Rückzahlung der vom Versicherer bezahlten Provision verpflichtet war.

Im Falle einer Beitragsfreistellung, wenn z.B. ein Kunde vereinbarungsgemäß zumindest für einen bestimmten Zeitraum seine Beiträge zur Versicherung nicht mehr zu leisten hatte, kam es zu einem Stopp der monatlich ausbezahlten Provisionsbeträge und die BF hatte für einen Monat die gesamte vom Versicherer gutgeschriebene Monatsprovision zurückzuzahlen. Die BF musste dann in weiterer Folge selbst gegenüber dem jeweiligen Makler die diesem überwiesenen Provisionsbeträge korrigieren und gegebenenfalls rückfordern.

Im Falle einer Auflösung des Versicherungsvertrages, wenn der Versicherer z.B. durch ein Gerichtsurteil aufgrund einer Klage durch einen Insolvenzverwalter zu einer Auflösung verpflichtet geworden wäre, wurden vom Versicherer alle Provisionen, die bis zur Auflösung geflossen sind, von der BF zurückgefordert. Auch hier lag das Provisionsrisiko für die gesamten bisher geleisteten Provisionen bei der BF. Auch in diesem Fall musste sich die BF dann in weiterer Folge selbst beim Makler um eine Korrektur bzw. Rückforderung der dem Makler überwiesenen Beträge kümmern.

Neben den Abschlussprovisionen hatte die BF auch für die in Frage stehenden fondsgebundenen Lebensversicherungsverträge Anspruch auf sogenannte Bestandsprovisionen, die ihr bei entsprechender Vereinbarung für die Betreuung eines Kunden während der Laufzeit des Vertrages zustehen. Diese Betreuung über die gesamte Laufzeit liegt bei Lebensversicherungen im Interesse des Versicherers, weil es für den Kunden jederzeit möglich ist zu kündigen und aus dem Vertrag auszusteigen. Die Betreuung und die dafür bezahlte Bestandsprovision soll damit die Aufrechterhaltung eines Vertragsverhältnisses gewährleisten, das im Regelfall über viele Jahre läuft.

Grundsätzlich war der Anspruch eines Vermittlers auf die Bestandsprovision erst dann verdient, wenn in den Monaten 1-12 eines Jahres die Kundenbetreuung erfolgt ist und der Kunde im ganzen Jahr seine Beiträge entrichtet hat. Bei der BF bestand aufgrund einer Vereinbarung aus dem Jahr 2009 die Besonderheit, dass die BF unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bereits ab dem ersten Vertragsjahr Anspruch auf diese Bestandsvergütungen aliquot zu den einbezahlten Prämien und damit auch dann gehabt hat, wenn in diesem Jahr der Kunde nur einige Monate betreut (gehalten) worden ist bzw. die Beiträge bezahlt hat.

Dieser Anspruch auf Bestandsprovisionen wurde von der BF erst nach Abrechnung mit dem Versicherer eingebucht. Diese Abrechnung erfolgte im April bzw. im Mai eines Jahres für das jeweilige Vorjahr.

In Deutschland war soweit dies im gegenständlichen Verfahren für die Jahre 2013 bis 2015 von Bedeutung ist, die deutsche Finanzdienstleister Gruppe mit dem Vertrieb von fondsgebundenen Lebensversicherungen befasst. Diese schloss über verschiedene verbundene

Gesellschaften (D1, D2, D3) u.a. insgesamt 13 Großverträge ab, für die monatlich Overheadprovisionen von 262.605,60 € (Stand Jänner 2013) an die BF bezahlt wurden. Diese Beträge sanken bis November 2013 aufgrund von Beitragsfreistellungen auf 134.879,85 €. Insgesamt hatte die BF im Jahr 2013 aus diesen 13 Verträgen Overheadprovisionen von 2.480.351,85 € erhalten. Die vom Versicherer insgesamt an die BF ausbezahlten Provisionen inkl. der Makleranteile betrugen rd. 18.455.000,00 €. Die entsprechenden Makleranteile wurden an die beiden Gesellschaften dieser Finanzdienstleistergruppe weiter übermittelt.

Im November 2013 fanden bei den Unternehmen der deutschen Finanzdienstleister Gruppe aber auch bei der BF und ihren Tochtergesellschaften Hausdurchsuchungen statt; es stand der Verdacht des Anlagebetruges im Raum. Der Vorwurf bestand darin, dass Unternehmen der Finanzdienstleister Gruppe bei der Ausgabe von Orderschuldverschreibungen falsche Angaben zur Vermögens und Ertragslage von Emittenten gemacht hätten und die Kunden beim Vertrieb von riskanten Geldanlagen betrogen hätten. Es habe aufgeblähte Bilanzen, falsche Investitionen und überzogene Renditeversprechen gegeben.

Die Finanzdienstleister Gruppe warb unter anderem auch damit, dass sie sich am Zweitmarkt günstig mit Lebensversicherungen entdecke. In Wahrheit schlossen die Unternehmen der Gruppe neue mit Provisionen beladene Polizzen auch bei dem Versicherer, für den die BF tätig war, ab. Dies entsprach somit nicht dem von der deutschen Finanzdienstleister Gruppe kommunizierten Geschäftsmodell. Sowohl gegenüber der BF als auch gegenüber dem österreichischen Versicherer wurde in diesem Zusammenhang von der StA in Deutschland unterstellt, dass Sie von diesen Geschäftspraktiken hätten wissen müssen.

Im November 2013 stellte der österreichische Versicherer infolge des Verdachtes des Anlagebetruges durch die deutsche Finanzdienstleister Gruppe die Zahlungen an die BF hinsichtlich dieser Großverträge ein und überwies der BF lediglich weitere Provisionen aus dem verbleibenden „Retailgeschäft“. Damit blieb für diesen Monat ein Saldo von 1.124.948,00 € offen, der auch im Jahresabschluss 2013 ausgewiesen war. Dieser Betrag umfasste den gesamten offenen Monatssaldo inklusive der Makleranteile, die über die BF zu verrechnen gewesen wären.

Mit Schreiben vom 04.12.2013 teilte der Versicherer der BF mit, dass derzeit eine gänzliche oder teilweise Rückerstattung von Prämien aus diesen Großverträgen derzeit nicht absehbar sei, die Zahlung von Overheadprovisionen an die BF jedoch ausdrücklich unter dem Vorbehalt einer späteren Rückforderung erfolge.

Mit E-Mail vom 21.05.2014 teilte der Versicherer der BF unter anderem mit, dass Bestandsprovisionen der BF i.H.v. 2.248.978,35 € bestehen würden, wovon ein bereits verbuchter Betrag 1.133.244,00 € direkt auf die deutsche Finanzdienstleistergruppe entfielen und ein noch nicht verbuchter Betrag i.H.v. 930.539,36 € Verträge betreffe, die ebenfalls Abschlüsse dieser Finanzdienstleister Gruppe betreffen würden aber noch aufgrund des

früheren Abschlusses der Versicherungen über die Tochtergesellschaft der BF für Lebensversicherungen abgerechnet worden wären. Hinsichtlich der weiteren Beträge In dieser E-Mail wies der Versicherer darauf hin, dass die „D1 Themen“ zwischen den Rechtsvertretern beider Parteien auskorrespondiert werden würden. Hinsichtlich des verbleibenden Betrages von 185.193,90 € erstellte die BF mit Datum 31.05.2014 eine Ausgangsrechnung und verbuchte diese.

Soweit aus den Unterlagen ersichtlich, kam es zu einem persönlichen Gespräch zwischen Vertretern des Versicherers und der BF am 02.10.2014, in dem versucht wurde diese offenen Themen zu klären.

Mit Schreiben des Rechtsvertreters des Versicherers vom 15.10.2014 stellte dieser als vorläufiges Zwischenergebnis der Sichtung der Vertragsunterlagen dar, dass neben anderen Bestandsvergütungen i.H.v. 35.132,89 € auch die Bestandsvergütungen für die im Lauf des Jahres 2013 beitragsfrei gestellten Großverträge, die von der deutschen Finanzdienstleistergruppe abgeschlossen worden waren, i.H.v. 930.539,96 € und 2.750,00 € nicht anerkannt werden würden. Die strittigen sonstigen Bestandsvergütungen i.H.v. 35.132,89 € wurden jedoch in der Folge mit Schreiben vom 28.11.2014 anerkannt.

Im Jahresabschluss für 2013, der am 19.11.2014 mit den Steuererklärungen für 2013 eingereicht wurde, nahm die BF hinsichtlich dieser Fakten folgende Berichtigungen vor:

Hinsichtlich des oben dargestellten Forderungsbestandes gegen den Versicherer, somit hinsichtlich jener Provisionen aus 11/2013, die nicht ausbezahlt worden waren, in Höhe von 1.124.948,00 € erfolgte eine Einzelwertberichtigung i.H.v. 304.500,00 €. Weiters erfolgte eine Rückstellung für Overheadprovisionen in Höhe von 2.480.351,85 €. Dabei handelte es sich um die gesamten im Jahr 2013 erhaltenen Overheadprovisionen der BF aus den insgesamt 13 oben angesprochenen Großverträgen, die von der deutschen Finanzdienstleister Gruppe abgeschlossen worden waren.

Eine konkrete Klage, die auf Auflösung eines oder mehrerer der 13 Großverträge gelaute hatte war bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen noch nicht eingebracht worden. Der Masseverwalter hatte bis zu diesem Zeitpunkt keine Ansprüche gegen die BF erhoben.

Das vom Versicherer angelegte Vermittler Konto (VK1) auf dem der Versicherer bis 2013 die Provisionszahlungen an die BF im Zusammenhang mit fondsgebundenen Lebensversicherungen erfasst hatte, die durch die deutsche Finanzdienstleister Gruppe vermittelt worden waren, wies mit März 2015 einen Saldo von 1.113.416,08 € zugunsten der BF auf. Auf diesem Konto wurde für den Zeitraum Jänner bis März 2015 ein kumulierter Umsatz von 0,00 € ausgewiesen. Mit der Monatsabrechnung 03/2015 wurde dieses Vermittler Konto vom Versicherer mit einem Betrag von 689.642,81 € belastet. Dieser betraf im Ausmaß von 688.984,54 € den an die BF überwiesenen Provisionsbetrag für folgende Großverträge die

Unternehmen der deutschen Finanzdienstleister Gruppe abgeschlossen hatten und die in den Monaten 08/2013 bzw. 10/2013 beitragsfrei gestellt worden waren: Den Vertrag V1 i.H.v. 152.843,75 €, den Vertrag V2 i.H.v. 109.344,00 €, den Vertrag V3 i.H.v. 75.796,79 € jeweils für den Zeitraum 08/2013 sowie den Vertrag V4 i.H.v. 351.750,00 € für den Zeitraum 10/2013. In allen vier Fällen handelte es sich um die gesamten an die BF in den Monaten 08/2013 bzw. 10/2013 überwiesenen monatlich ausbezahlten Abschlussprovisionen für Monat 08/2013 bzw. 10/2013 inklusive der Makleranteile, die die BF an die deutschen Maklergesellschaften weiterbezahlt hatte. Der verbleibende Betrag i.H.v. insgesamt 658,27 € betraf Provisionen aus verschiedenen, im Jahr 2015 beitragsfrei gestellten Verträgen.

Der verbleibende Saldo auf diesem Vermittler Konto wurde in weiterer Folge vom Versicherer an die BF ausbezahlt.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses für 2014 wurde der Betrag an monatlichen Abschlussprovisionen für 08/2013 bzw. 10/2013 und die weiteren Provisionsstornos aus dem Jahr 2015 i.H.v. 689.642,81 € als „Minus“ Umsatz erfasst, die im Jahr 2013 gebildete Einzelwertberichtigung i.H.v. 304.500,00 € wurde im Jahresabschluss 2014 erfolgswirksam aufgelöst.

Mit e-mail vom 01.06.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter der BF dem FA Salzburg Stadt folgende Unterlagen, zur Begründung der Rückstellung für Overheadprovisionen die Bestätigung der Beitragsfreistellung für folgende Verträge: V5, V6, V4, V7, V8, V1, V2, V9, V10. Weiters übermittelte der steuerliche Vertreter der BF eine Zusammenstellung der gesamten im Jahr 2013 erhaltenen Provisionen für die Großverträge und die darin enthaltenen Anteile für die Overheadprovisionen i.H.v. 2.480.351,85 €.

In den Akten des FA befindet sich auch ein Schreiben des Rechtsvertreters der BF vom 13.07.2015. Danach hätte eine Anfechtung der beim Versicherer abgeschlossenen Lebensversicherungsverträge als Scheingeschäft oder als Umgehungsgeschäft erfolgen können. Weitere Gefahren erblickte er in einer planmäßigen, sittenwidrigen Schädigung der auf die Richtigkeit der Jahresabschlüsse (der Gesellschaften der deutschen Finanzdienstleister Gruppe) vertrauenden Anleger bzw. sah er die Möglichkeit einer Anfechtung wegen Gläubigerbenachteiligung.

Mit Schreiben vom 07.12.2017 wies der Rechtsvertreter der BF darauf hin, dass der Geschäftsführer der BF zwar als Beitragstäter zum Kapitalanlagebetrug von der Staatsanwaltschaft in Deutschland geführt werde, jedoch eine Anklageerhebung bis dato nicht erfolgt sei. Bei einer Anklageerhebung seien die Verjährungsfristen in Deutschland gehemmt. Darüber hinaus verwies der Rechtsvertreter der BF darauf, dass aufgrund der EuGH Rechtsprechung (C-209/12) bzw. des OGH (7Ob107/15 h) dem Versicherungsnehmer ein unbefristetes Rücktrittsrecht bei fehlerhafter Belehrung im Falle von Lebensversicherung Verträgen zustehen würde, wobei seit September 2017 eine vergleichsweise Bereinigung des

VKI mit den Versicherungen versucht werde. Diese Verträge beträfen auch die von der BF bzw. ihren Maklern für den Versicherer abgeschlossenen Lebensversicherungsverträge, weswegen eine Rückstellung im bisherigen Ausmaß bis auf weiteres geboten sei.

Ende 2019 wurde eine „Selbsthilfevereinigung ohne kommerzielle Interessen“ (\*\*\*) gegründet, die es sich zum Ziel gesetzt hat, Schadenersatzansprüche für einen Zusammenschluss von Anlegern der deutschen Finanzdienstleistungsgruppe gegen den Versicherer geltend zu machen. Dieses Unternehmen vermutet, dass der österreichische Versicherer den Betrugshandlungen der Manager der deutschen Finanzdienstleistungsgruppe Vorschub geleistet habe.

Weiters gewährte die BF drei direkt bzw. indirekt verbundenen Unternehmen im Ausland Darlehen. Dabei handelte es sich um die HR, Kroatien, deren Muttergesellschaft die T2 Bratislava s.r.o. war, die wiederum zu 100% im Eigentum der BF stand. Weiters die T1 Espania S.L., die zu 70% der BF und zu 30% der Muttergesellschaft der BF gehörte und der T1 Polska, die bis November 2012 zu 100% der T2 Bratislava s.r.o. gehörte, die wiederum zu 100% der BF gehörte. Mit Vertrag vom 28.11.2012 wurden die Anteile um 1.250,00 € an die T1 GmbH Salzburg verkauft. Mit 11.12.2013 schied die slowakische Tochtergesellschaft aus dem Betriebsvermögen der BF aus, zudem schieden in Zeitraum zwischen 30.10.2013 und 19.12.2013 weitere Anteile aus slowakischen bzw. tschechische Tochtergesellschaften aus.

Optionserklärungen gemäß § 10 Abs. 3 KStG waren für diese slowakischen und tschechischen Gesellschaften nicht abgegeben worden.

Der Darlehensvertrag mit der kroatischen Gesellschaft wurde am 19.03.2009 abgeschlossen, umfasste einen Betrag von 130.000,00 € und war in Teilbeträgen nach dem Bedarf des Kreditnehmers gegen Vorlegung einer Kostenaufstellung, für welche der Teilbetrag benötigt wird, auszubezahlen. Der Zinssatz betrug zwischen 0,5 % und 6 % jährlich definierbar, die Zinsen waren jährlich zahlbar bis zum 31. März des Folgejahres. Die Rückzahlung des Kredites hatte bis zum 31.12.2013 zu erfolgen.

Im Jahr 2009 wurden der kroatischen Gesellschaft in mehreren Teilbeträgen 71.100,00 € zur Verfügung gestellt, Zinsen für dieses Jahr wurden nicht verrechnet. Im Jahr 2010 erhöhte sich der Saldo durch weitere Teilbeträge auf 126.600,00 €. Im Jahr 2011 wurden der kroatischen Gesellschaft weitere 2.686 82 € zur Verfügung gestellt. Im Jahr 2012 wurden Zinsen i.H.v. 2.802,29 € verrechnet, und dem Darlehenskonto ein weiterer Betrag von 13.500,00 € zugebucht, der aus einer Zusammenfassung von Konten resultierte. Dieser Betrag von gesamt 145.589,10 € wurde zum 31.12.2013 zur Gänze abgeschrieben.

Diese Gesellschaft benötigte die von der BF zur Verfügung gestellten Mittel zur Abdeckung ihrer laufenden Kosten.

Bei diesen Beträgen handelte es sich um Einlagen der BF in die Enkelgesellschaft, die in dem Zeitraum erfolgten, als diese Gesellschaft im Eigentum der slowakischen Tochtergesellschaft der BF stand.

Am 12.07.2012 schloss die BF mit der polnischen Gesellschaft einen Kreditvertrag über 130.000,00 € ab, der spätestens bis zum 31.12.2014 zurückzuzahlen sei. Der Zinssatz betrug 2 % fix und war endfällig. Im Jahr 2012 erfolgten Darlehenszahlungen i.H.v. 33.000,00 € von der BF an die polnische Gesellschaft, weiters wurden 213,00 € an Zinsen vorgeschrieben. Dieser Betrag wurde zum 31.12.2013 abgeschrieben.

Diese Gesellschaft benötigte die von der BF zur Verfügung gestellten Mittel zur Abdeckung ihrer laufenden Kosten.

Bei diesen Beträgen handelte es sich um Einlagen der BF in die Enkelgesellschaft, die in dem Zeitraum erfolgten, als diese Gesellschaft im Eigentum der slowakischen Tochtergesellschaft stand.

Am 04.07.2012 schloss die BF mit der spanischen Tochtergesellschaft einen Kreditvertrag über 70.000,00 € ab, der spätestens bis zum 31.12.2014 zurückzuzahlen sei. Der Zinssatz betrug 2 % fix und war endfällig. Im Jahr 2012 erfolgten Darlehenszahlungen i.H.v. 61.145,79 € von der BF an die spanische Gesellschaft, weiters wurden Zinsen i.H.v. 355,21 vorgeschrieben. Vom Gesamtbetrag von 61.501,00 € wurde ein Betrag i.H.v. 50.000 € auf Kapitalerhöhung umgebucht und die restlichen 11.501,00 € zum 31.12.2012 abgeschrieben. Im Jahr 2013 erfolgte eine weitere Darlehenszahlung von 35.000,00 €, die zum 31.12.2013 abgeschrieben wurde.

Die spanische Tochter hat im Jahr 2013 den Verkauf von Goldsparplänen betrieben. Es war geplant in der Folge, wenn die Gesellschaft am Markt entsprechend etabliert gewesen wäre auch in das Versicherungsgeschäft einzusteigen.

Im Jahr 2013 wurden kaum Umsätze aus dieser Tätigkeit des Verkaufs von Goldsparplänen erzielt, da Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Bankgeschäften in Spanien bestanden.

Sobald der Kunde eine Einzahlung getätigt hatte, hat die Notwendigkeit bestanden, diese Gelder in Gold zu veranlagen. Wären die Gelder länger bei der spanischen Gesellschaft gelegen, hätte man ein Einlagengeschäft wie bei einer Bank unterstellt, wofür keine Genehmigung bestanden hat. In Spanien sind Daueraufträge bzw. Einzugsaufträge nicht verbreitet, sodass diese Veranlagungen iZm dem Ausland sehr aufwendig waren.

Es war geplant Spanien als Eintrittstor für den südamerikanischen Markt zu verwenden. Dies wäre ein großer Bereich für Versicherungen, aber auch für Sparpläne anderer Art gewesen. Das Netzwerk dazu hätte bestanden.

Im Jahresabschluss für 2013 wies die spanische Tochtergesellschaft bei einem gewidmeten Kapital von 86.000,00 € als Ergebnisse vorheriger Geschäftsjahre einen Verlust aus Vorjahren von 55.471,23 € aus, das Ergebnis des Geschäftsjahres 2013 war mit einem Verlust von 72.785,50 € ausgewiesen. Erlöse für 2013 wurden i.H.v. 653,22 € ausgewiesen.

Die Beteiligung an der spanischen Tochtergesellschaft betrug zum 31.12.2012 60.200,00 €. Die 2012 noch verbleibende offene Forderung wurde zum 31.12.2012 abgeschrieben. Die Kapitalanteile wurden 31.12.2013 auf den Erinnerungswert abgeschrieben. Die im Jahr 2013 geleisteten Zahlungen an die spanische Tochter i.H.v. 35.000,00 € wurden zum 31.12.2013 als uneinbringlich abgeschrieben.

Eine Optionserklärung nach § 10 Abs. 3 KStG war für die spanische Tochtergesellschaft nicht abgegeben worden.

Unterlagen der polnischen und kroatischen Unternehmen bzw. die angeforderten Bilanzen „stehen nicht zur Verfügung, da bei der im November 2013 durchgeführten Hausdurchsuchung im Zusammenhang mit unserem deutschen Vertriebspartner (D1 Gruppe) im Zuge einer Hausdurchsuchung von deutschen Behörden (LKA) sämtliche Unterlagen in Papierform mitgenommen und bis heute nicht retourniert wurden. Eine ähnliche Vorgangsweise hat es auch in den anderen Ländern, in denen wir Vertriebsgesellschaften gehabt haben gegeben. So weiß ich z.B. dass auch in Polen sämtliche Unterlagen beschlagnahmt wurden und nicht wieder herausgegeben wurden“.

## **2. Beweiswürdigung**

Der oben dargestellte Sachverhalt stützt sich auf die in der Folge dargestellten Beweismittel. Allfällig widerstreitende Beweisergebnisse werden im Einzelnen dargestellt.

Die Gesellschaftsverhältnisse der Firmengruppe, der die BF angehört, ergeben sich aus den Firmenbuchauszügen zu FN 1 und FN 2. Dies ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die Gesellschaftsstruktur ergibt sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Betriebsprüfungsverfahren sowie aus dem in den Akten erliegenden Jahresabschluss 2013 und aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Beschwerdeverfahren.

Die Vermittlung fondsgebundener Lebensversicherungen als Schwerpunkt der Tätigkeit der BF in den Jahren 2013-2015 ergibt sich aus den Verwaltungsakten und dem Vorbringen der BF im gegenständlichen Beschwerdeverfahren.

Die unterschiedlichen Courtagevereinbarungen ergeben sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Erörterungstermin vom 30.03.2023.

Die buchhalterische Erfassung der Abrechnung der Abschlussprovisionen ergibt sich aus den in den Akten des BP Verfahrens erliegenden Provisionsabrechnungen des Versicherers für den jeweiligen Monat im Streitzeitraum sowie den entsprechenden Buchungsjournalen der BF.

Die im Sachverhalt angeführten Gründe, aus denen vom Versicherer bereits bezahlte (monatliche) Abschlussprovisionen teilweise oder zur Gänze zurückgefordert werden konnten, ergeben sich aus den Aussagen des Geschäftsführers der BF im Erörterungstermin vom 30.03.2023 und den dazu vorgelegten Vertragsmustern des Versicherers.

Die im Sachverhalt angeführten Voraussetzungen, aus denen der Versicherer sogenannte Bestandsprovisionen gewährte, ergibt sich Aussagen des Geschäftsführers der BF im Erörterungstermin vom 30.03.2023 und den dazu vorgelegten Vertragsmustern des Versicherers.

Die Höhe der Gesamtprovisionen und der Overheadprovisionen aus Großverträgen im Jahr 2013 ergibt sich aus den vom steuerlichen Vertreter per E-Mail vom 01.06.2015 dem FA übermittelten Unterlagen und wurde im Beschwerdeverfahren vom Geschäftsführer der BF bestätigt.

Der Zusammenbruch der deutschen Finanzdienstleister Gruppe ergibt sich aus den Ausführungen der BF im Betriebsprüfungsbericht und Beschwerdeverfahren und den dabei vorgelegten Zeitungsartikeln, die sich als Beilagen im Verwaltungsakt befinden.

Dass auch gegen die BF und auch den österreichische Versicherer Ermittlungen der deutschen StA geführt wurden, ergibt sich darüber hinaus auch aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF zuletzt im Beschwerdeverfahren.

Die Einstellung der Zahlungen durch den Versicherer ab November 2013 ergibt sich aus den Unterlagen im Arbeitsproben der Betriebsprüfung und den Aussagen des Geschäftsführers der BF im Betriebsprüfungs- und im Beschwerdeverfahren.

Die unterschiedlichen Standpunkte des Versicherers und der BF im Zusammenhang mit Bestandsprovisionen ergeben sich aus den von der BF im Betriebsprüfungs- und im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen, insbesondere des Schriftverkehrs zwischen dem Rechtsvertreter der Versicherung und dem Rechtsvertreter der BF.

Die im Jahresabschluss 2013 vorgenommenen Wertberichtigungen und Rückstellungen ergeben sich aus dem mit den Steuererklärungen des Jahres 2013 eingereichten Jahresabschluss der BF und den Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren.

Dass bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung für 2013 keine konkrete Klage gegen die BF bzw. kein Antrag auf Auflösung eines der 13 infrage stehenden Großverträge erfolgt war ergibt sich aus den Verwaltungsakten den Unterlagen im

Betriebsprüfungsverfahren und aus den Aussagen des Geschäftsführers der BF zuletzt im Beschwerdeverfahren.

Die beitragsfrei gestellten Versicherungsverträge und die damit zusammenhängenden Provisionen aus 08/2013 bzw. 10/2013 samt der Bezeichnung der deutschen Vermittler, die der BF in der Kontomitteilung für 03/2015 belastet wurden, ergeben sich aus der vorgelegten Kontomitteilung für 03/2015 des Versicherers. Dass es sich um Abschlussprovisionen handelte, ergibt sich aus den Aussagen des GF der BF im ET vom 30.03.2023. Der verbleibende, das Jahr 2015 betreffende Betrag von 658,27 € ergibt sich ebenfalls aus der der Kontomitteilung für 03/2015. Die Begleichung des verbleibenden Betrages von rund 431.000,00 € durch den Versicherer wurde vom Geschäftsführer der BF in der mündlichen Verhandlung vom 28.07.2023 bestätigt.

Die „Minus“ Buchung in Höhe von 689.642,81 € auf dem Kundenkonto und die Auflösung der Einzelwertberichtigungen i.H.v. 304.500,00 € bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2014 ergeben sich aus den Unterlagen im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers.

Die dem FA am 01.06.2015 zur Begründung der Rückstellung für Overheadprovisionen übermittelten Unterlagen erlagen im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers und wurden von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Die Schreiben des Rechtsanwaltes der BF mit den darin enthaltenen rechtlichen Beurteilungen vom 13.07.2015 bzw. 07.12.2017 erlagen in den Akten des Beschwerdeverfahrens.

Dass im Jahr 2019 in Deutschland eine Vereinigung mit dem Ziel gegründet wurde, im Zusammenhang mit dem Konkurs der Deutschen Finanzdienstleister Gruppe gesammelt Schadenersatzansprüche gegen den Versicherer geltend zu machen, ergibt sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF und wurde von Seiten der Vertreter des FA nicht bestritten.

Die Gesellschaftsstruktur hinsichtlich jener Gesellschaften, an die die BF im Zeitraum zwischen 2009 und 2012 die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Darlehen vergab, ergibt sich unstrittig aus den Jahresabschlüssen der BF, den vorgelegten Unterlagen im Betriebsprüfungs- und im Beschwerdeverfahren sowie den Ausführungen des Geschäftsführers der BF gegenüber dem Betriebsprüfer bzw. im Beschwerdeverfahren.

Die Darlehensvergabe an die verbundenen Unternehmen in Kroatien, Polen und Spanien als solche ergibt sich aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Darlehensverträgen und den entsprechenden Buchhaltungsunterlagen der BF.

Das für die im Jahr 2013 ausgeschiedenen slowakischen und tschechischen Tochtergesellschaften keine Optionserklärungen abgegeben worden waren, ergibt sich aus der Hinzurechnung der „Verluste aus internationalen Schachtelbeteiligungen“ in der Beilage zur

Steuererklärung 2013 und den Ausführungen des Amtsbeauftragten in der mündlichen Verhandlung vom 28.07.2023 wonach keine Optionserklärungen für ausländische Tochtergesellschaften im Akt vorliegen würden, weswegen sich für den Senat keine Bedenken ergaben, davon auszugehen, dass keine Erklärung nach § 10 Abs. 3 KStG vorgelegt ist.

Hinsichtlich der kroatischen Enkelgesellschaft ist zunächst auszuführen, dass die BF sowohl im Betriebsprüfungs- als auch im Beschwerdeverfahren keine Jahresabschlüsse aus den Jahren 2009-2013 vorlegte, da der Geschäftsführer der BF letztmalig in der mündlichen Verhandlung vom 28.06.2023 ausführte, dass es ihm nicht möglich gewesen sei diese Unterlagen der kroatischen aber auch der polnischen Enkelgesellschaft sowie der slowakischen Tochtergesellschaft vorzulegen. Es ist für den erkennenden Senat nur schwer nachvollziehbar, dass derartige Unterlagen – auch wenn sie noch beschlagnahmt sein sollten - nicht von der die Beschlagnahme durchführenden Behörde zumindest im Einsichtswege wiederbeschafft werden könnten. Sollte dies tatsächlich der Fall sein, so ist es weiters schwer nachvollziehbar, dass der steuerliche Vertreter in Kroatien, das dortige Finanzamt oder allenfalls auch der steuerliche Vertreter der BF, der den bei der BF offenen Betrag ja auch in Vorjahren bewerten musste diese Unterlagen beibringen kann.

Die Beurteilung des Sachverhaltes musste damit aufgrund der vorliegenden Unterlagen aus der Buchhaltung der BF und den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Betriebsprüfungs- und im Beschwerdeverfahren zum Geschäftsmodell dieser Tochtergesellschaften erfolgen. Der Senat kam aufgrund der nur teilweise vorhandenen Unterlagen in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass auch diese Gesellschaft ab dem Jahr 2009 nicht in der Lage war ihren laufenden Geschäftsbetrieb zu finanzieren und von Banken die entsprechenden Mittel nicht erhalten hätte. Dies ergibt sich bereits aus der Textierung des abgeschlossenen „Darlehensvertrages“ und auch aus der tatsächlichen Abwicklung, wonach der Gesamtbetrag von insgesamt rund 145.000,00 € in einer Vielzahl von kleinen Tranchen in den Jahren 2009-2012 überwiesen wurde. Berücksichtigt man dazu, dass diese Gesellschaft auch nicht in der Lage gewesen ist, die von der BF ohnedies nicht in allen Jahren vorgeschriebenen Zinsen zum jeweiligen Fälligkeitstag (31. März des Folgejahres) zu bezahlen, so bleibt als die Möglichkeit, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, dass die kroatische Gesellschaft auf die Zuwendungen der BF angewiesen war, um weiter bestehen zu können und ein fremder Dritter bei dieser Ausgangslage nicht bereit gewesen wäre, der kroatischen Gesellschaft die notwendigen Geldmittel zur Verfügung zu stellen.

Gleiches gilt für die polnische Enkelgesellschaft, die nach der Zuzählung der Gelder durch die BF am 07.12.2012 von der slowakischen Tochtergesellschaft an eine österreichische Tochtergesellschaft um den Betrag von 1.250,00 € verkauft wurde.

Die geplante Tätigkeit der spanischen Tochtergesellschaft ergibt sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Erörterungstermin vom 30.03.2023 bzw. in der mündlichen

Verhandlung vom 28.07.2023. Die buchhalterische Behandlung der an die spanische Gesellschaft überwiesenen Beträge ergibt sich aus den Unterlagen des BP Verfahrens bzw. dem Jahresabschluss 2013 der BF.

Dass für die spanische Tochtergesellschaft ebenso wie für die tschechischen und slowakischen Tochtergesellschaften keine Optionserklärung nach § 10 Abs. 3 KStG abgegeben worden war, ergibt sich aus den Ausführungen des Amtsbeauftragten in der mündlichen Verhandlung vom 26.07.2023 wonach keine Optionserklärungen nach § 10 Abs. 3 im Akt ersichtlich waren und den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der BF wonach er sich nicht erinnern könne, eine solche Optionserklärung abgegeben zu haben. Der Senat hat keine Bedenken bei dieser Ausgangssituation davon auszugehen, dass es die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass eine derartige Optionserklärung ebenso wenig für die spanische Tochtergesellschaft abgegeben worden war, wie dies für andere ausländische Tochtergesellschaften der Fall war. Gegenteilige Beweisergebnisse liegen nicht vor.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b) BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ... von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Ritz BAO7, § 303, Tz. 24)

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl zB VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (vgl zB Stoll, BAO, 2917). (Ritz BAO7, § 303, Tz. 43)

Die Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032; 25.4.2013, 2012/15/0161; 17.12.2020, Ra 2020/16/0137; 1.2.2021, Ra 2018/16/0121) Daher darf ein Erkenntnis beispielsweise nicht den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen ersetzen (zB VwGH 30.11.1999,

94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; 22.11.2006, 2003/15/0141; 22.11.2012, 2012/15/0172; 29.1.2015, 2012/15/0030) (Ritz BAO7, § 279, Tz. 10 f)

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 211 Satz 1 UGB sind Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag, ... anzusetzen.

Gemäß § 6 Z. 3 EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß Z 2 lit. a zu bewerten.

Gemäß § 6 Z. 2 lit. a) EStG 1988 in der im Jahr 2013 geltenden Fassung ist nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Aus § 6 Z. 3 EStG 1988 i.V.m. § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 und § 211 1. Satz UGB ergibt sich aufgrund von § 5 Abs. 1 EStG 1988 ein strenges Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten von rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibende.

Gemäß § 211 Satz 2 UGB sind Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden ... für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 in der im Jahr 2013 geltenden Fassung ist die Bildung von Rückstellungen nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Aus § 211, 2. Satz UGB und § 9 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich aufgrund von § 5 Abs. 1 EStG 1988 dass die Anwendung der zwingenden steuerrechtlichen Bestimmungen des § 9 EStG 1988 auch für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende zu einer Einschränkung der Rückstellungen in der Steuerbilanz gegenüber der Unternehmensbilanz führen kann.

Gemäß § 203 Abs. 1 UGB sind Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.

Gemäß § 204 Abs. 2 UGB sind Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben.

Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a) EStG 1988 in der im Jahr 2013 geltenden Fassung ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Aus § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 und §§ 203 Abs. 1 i.V.m. 204 Abs. 2 UGB ergibt sich aufgrund von § 5 Abs. 1 EStG 1988 eine Annäherung an das strenge Niederstwertprinzip für Anlagevermögen bei dauernder Wertminderung bzw. ein gemildertes Niederstwertprinzip für vorübergehende Wertverluste von Beteiligungen von rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Auch verdecktes Eigenkapital (z.B. in Form von unangemessenen Gesellschafterdarlehen) erfüllt diesem Begriff (Raab/Renner in Lachmayer/ Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 32, Rz. 38 zu § 8 KStG 1988 mwN)

In diesem Zusammenhang muss jedoch erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das vom Anteilseigner gewährte Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt. Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass einer Körperschaft im Hinblick auf ihre Vermögens- und Ertragssituation kein fremder Dritter ein Darlehen gewährt hätte. (Raab/Renner in Lachmayer/ Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 32, Rz. 150 zu § 8 KStG 1988 mwN)

Es liegt insoweit eine Ausnahme von der prinzipiell vorliegenden Finanzierungsfreiheit vor. Hierbei ist der Zeitpunkt der Zuteilung der Darlehenssumme maßgeblich. (Raab/Renner in Lachmayer/ Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 32, Rz. 159 zu § 8 KStG 1988 mwN)

Eine unklare Vertragsgestaltung ist Indiz dafür, dass kein Gesellschafterdarlehen sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt. (Raab/Renner in Lachmayer/ Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 32, Rz. 155 zu § 8 KStG 1988 mwN)

Eine aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation de facto gar nicht mehr bestehende Möglichkeit, am Kapitalmarkt überhaupt zu Fremdmitteln zu gelangen spricht für eine verdeckte Einlage. (Raab/Renner in Lachmayer/ Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 32, Rz. 162 zu § 8 KStG 1988 mwN)

Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang

(Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. ...

Voraussetzung dafür ist ein endgültiger Vermögensverlust. (Strimitzer/Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer 31, Rz. 266 zu § 10 KStG 1988)

Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).
2. Die Option kann nur innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung durch deren Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden.
3. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.

Die genannten Bestimmungen des KStG 1988 bilden damit die steuerrechtlichen Grenzen, nach denen Abwertungen nach § 204 Abs. 2 UGB in der Steuerbilanz berücksichtigt werden können.

Gemäß § 6 Z. 2 lit. a) EStG 1988 in der im Jahr 2013 geltenden Fassung ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 206 Abs. 1 UGB sind Gegenstände des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 207, anzusetzen.

Gemäß § 207 UGB sind bei Gegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem Wert anzusetzen, der sich aus dem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlusstag ergibt. Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den beizulegenden Wert, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

Aus § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 und §§ 206, 207 UGB ergibt sich aufgrund von § 5 Abs. 1 EStG 1988 ein strenges Niederstwertprinzip für Umlaufvermögen z.B. für Forderungen von rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes: Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden. Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als

der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der BAO.

Im Einzelnen ist zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die KöSt 2013, 2014 und 2015 vorab festzuhalten, dass das FA im Bericht über die Betriebsprüfung der Jahre 2013-2015 entgegen den Darstellungen des FA in der Beschwerdeentscheidung und der BF im Vorlageantrag als Wiederaufnahmegründe nicht nur die Rückstellung für Overheadprovisionen angeführt hat, sondern insgesamt fünf Feststellungen, die primär das Jahr 2013 betroffen haben und in den Beschwerden der BF angefochten worden waren (Overheadprovisionen, Darlehensabschreibungen) sowie darüber hinaus für die Jahre 2014 und 2015 die Feststellung hinsichtlich der Abschreibung von Forderungen gegen die Muttergesellschaft der BF, die seitens der BF nicht angefochten worden war.

Somit war auch für das Jahr 2013 die Beurteilung der Rückstellung für Overheadprovisionen nicht die einzige herangezogene neue Tatsache, die nach Ansicht des FA im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen ist und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Aus Sicht des erkennenden Senates haben sich bei allen vier, das Jahr 2013 betreffenden Feststellungen der BP neue Tatsachen ergeben, die zuvor nicht bekannt waren.

Dies betraf die Qualität der infrage stehenden drei Darlehen, deren nähere vertragliche Ausgestaltung, die Motive für die Gewährung sowie die Gründe, aus denen die BF diese Darlehen im Jahr 2013 abgeschrieben hat. Der vollständige entscheidungswesentliche Sachverhalt, der zur Abschreibung der als Darlehensforderungen dargestellten Geldzahlungen an die ausländische Tochter bzw. Enkelgesellschaften geführt hat, war vor Durchführung der Außenprüfung dem FA nicht bekannt. Dieser ergab sich auch nicht aus den im Zuge des Jahresabschlusses vorgelegten Unterlagen.

Bereits aus diesen Gründen ist - wie in der Darstellung der körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung dieser Darlehen darzustellen sein wird - ein Umstand gelegen, dessen Kenntnis zu einem anderen Körperschaftsteuerbescheid für 2013 geführt hätte.

Der BF kann auch darin nicht zugestimmt werden, dass der als weiterer Wiederaufnahmegrund 2013 geltend gemachte Punkt der Rückstellung für Overheadprovisionen im Veranlagungsverfahren so vollständig dargestellt worden wäre, dass im Zuge der BP nicht auch in diesem Bereich neue Tatsachen festgestellt worden wären. Auch hier ergaben sich die genauen und für die Entscheidung wesentlichen Umstände der tatsächlichen Gefahr einer Rückforderung der Overheadprovisionen erst im Zuge der Betriebsprüfung.

Wie im Sachverhalt dargestellt, hat die BF durch ihren steuerlichen Vertreter im Zuge der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2013 dem Finanzamt Unterlagen übermittelt, um die Zulässigkeit der Rückstellung für Overheadprovisionen i.H.v. 2.480.351,85 € nachzuweisen.

Aktenkundig ist dazu, dass für insgesamt neun von 13 Verträgen Unterlagen über Beitragsfreistellungen vorgelegt wurden. Aktenkundig ist weiters, dass dazu die Zahlung der monatlichen Abschlussprovisionen und der separat ausgewiesenen der BF daraus zustehenden Overheadprovisionen für einen Vertrag bis 03/2013, einen weiteren Vertrag bis 06/2013, drei Verträge bis 08/2013, einen weiteren Vertrag bis 10/2013 ausgewiesen waren, während für sieben weitere Verträge die Zahlungen bis 11/2013 dargestellt waren. Aktenkundig ist letztlich, dass die Summe aller dieser monatlichen Overheadprovisionen aus allen 13 Verträgen von 01/2013-11/2013 allein den Betrag von 2.480.351,85 € ergeben hat.

Erst im Betriebsprüfungsverfahren hat sich ergeben, dass eine Rückforderung der gesamten Overheadprovisionen des Jahres 2013 weder aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Versicherer und der BF, noch aufgrund anderer Umstände bis zur Bilanzerstellung für das Jahr 2013 und auch nicht bis zur Abgabe der Steuerklärungen die mit November 2014 erfolgt ist, gedroht hat. Diese Konkretisierung des Sachverhaltes hat sich erst im Zuge der Außenprüfung ergeben.

Bei Kenntnis dieser Fakten im Zeitpunkt der Veranlagung hätte das FA die Rückstellung in dieser Höhe nicht anerkannt. Auch diese Umstände stellen somit neue Tatsachen im Sinn des §§ 303 Abs. 1 lit. b) BAO dar, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für 2013 führen.

Was die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2014 - 2015 betrifft, so ist darauf zu verweisen, dass das FA die Wiederaufnahme dieser Jahre auf die Nichtanerkennung der Abschreibungen von Forderungen der BF an ihre Muttergesellschaft Höhe von jeweils ca. 250.000,00 € per anno gestützt hat, da von der BF keine konkreten Gefährdungsgründe für die Abschreibung der Forderungen bekannt gegeben werden konnten. Auch diese Fakten stellen somit neue Tatsachen im Sinn des §§ 303 Abs. 1 lit. b) BAO für die Jahre 2014 und 2015 dar, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für 2014 und 2015 geführt.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass das FA die Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund neuer Tatsachen in allen drei Jahren zurecht durchgeführt hat, da im BP Verfahren in allen Jahren neue Tatsachen hervorgekommen sind, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Spruch der Körperschaftsteuerbescheide geführt haben. Zu den steuerlichen Auswirkungen darf auf die absoluten Beträge die daraus resultierenden Abgabendifferenzen verwiesen werden.

Was die möglichen Rückforderungen von Provisionen im Jahr 2013 bzw. den Zeitpunkt der Erfassung der „Minus“ Umsätze im Jahr 2013 oder 2014 betrifft ist zu sagen, dass im Sachverhalt dargestellt wurde, dass es aufgrund der wirtschaftlichen Verwerfungen, die sich auf den Geschäftsgang der BF nach Bekanntwerden des Anlageskandals in Deutschland gravierend ausgewirkt haben, die Umsätze der BF ab dem Jahr 2014 massiv gesunken sind.

Ebenso wurde aber dargestellt, dass bis zur Bilanzerstellung des Jahres 2013 bzw. sogar bis zur Abgabe der Steuererklärungen des Jahres 2013 im November 2014 kein konkreter Hinweis dafür vorgelegen ist, dass die gesamten im Jahr 2013 über die BF abgerechneten Provisionen mit der Deutschen Finanzdienstleister Gruppe für die oben angesprochenen Großverträge zurückgefordert werden würden. Wie bei den Rechtsgrundlagen dargestellt, bedarf es für die steuerlich zu akzeptierende Berücksichtigung einer Rückstellung für drohende Verbindlichkeiten nach § 9 Abs. 3 EStG jedoch des Nachweises konkreter Umstände, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Ein derartiger Hinweis lag nach den vorliegenden Unterlagen weder bis zur Erstellung der Bilanz 2013 bzw. bis zur Abgabe der Steuererklärungen im November 2014 vor, noch liegt - auch wenn dies für die Beurteilung im gegenständlichen Fall für das Jahr 2013 ohne Belang ist - ein solcher Hinweis derzeit vor.

Vielmehr weisen die vorliegenden Unterlagen daraufhin, dass die Frage von möglichen weiteren Beitragsfreistellungen ab Dezember 2013 in verschiedenen Varianten diskutiert wurde, ebenso wurde ab 2014 die Verrechnung von Bestandsprovisionen für jene Verträge, die im Jahr 2013 beitragsfrei gestellt wurden, zwischen dem Versicherer und der BF diskutiert.

Eine Rückforderung der gesamten im Jahr 2013 vom Versicherer an die BF bezahlten Abschlussprovisionen stand nach den vorliegenden Unterlagen nicht zur Debatte.

Damit ist auch einer Rückstellung der gesamten vom Versicherer bezahlten Overheadprovision für diese Großverträge im Jahr 2013 i.H.v. 2.480.351,85 € schon aufgrund dieser Umstände jeglicher Boden entzogen, da keine konkreten Hinweise für eine Rückforderung dieses Gesamtbetrages bestanden.

Richtig ist jedoch, dass für jene drei Verträge, für die letztmalig 08/2013 bzw. für jenen Vertrag für den letztmalig 10/2013 eine monatliche Abschlussprovision lukriert wurde, im Zuge des Finanzskandales in Deutschland nach der Beitragsfreistellung die letzte Monatsprovision, die vertragsgemäß an den Versicherer zurückzuzahlen war im Jahr 2013 nicht gegenverrechnet wurde und erst im Zuge der Gesamtbereinigung im Jahr 2015 vom Versicherer rückgefordert wurde. Da diese Provisionen bereits zugeflossen waren und aufgrund der mit dem Versicherer abgeschlossenen Courtagevereinbarung wieder zurückzuzahlen waren, ist eine mögliche Rückforderung dieser Beträge von insgesamt 688.984,54 € für im Jahr 2013 bezogene Provisionen nach Sicht des erkennenden Senates bereits im Jahr 2013 und damit jedenfalls bis zur Erstellung des Jahresabschlusses für 2013 aufgrund der vertraglichen Verpflichtung der BF so ausreichend konkretisiert, dass eine Rückstellung nach § 211 Abs. 2 UGB zu bilden war, die so ausreichen konkretisiert war, dass auch in der Steuerbilanz eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 9 Abs. 1 lit. b i.V.m. § 9 Abs. 3 EStG 1988 in dieser Höhe zulässig ist.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die BF unabhängig von zuvor behandelten Rückstellung von rd. 2,4 Mio € den offenen Forderungssaldo gegen den Versicherer zum 31.12.2013

zusätzlich um 304.500,00 € wertberichtigt hat. Obwohl ein Grund für die Wertberichtigung im Jahresabschluss 2013 nicht konkret angegeben wurde, ist doch festzuhalten, dass diese Wertberichtigung im Jahr 2014 gegen den „Minus“ Umsatz von 689.642,81 €, der auch den Betrag von 688.984,54 € enthielt, wiederum aufgelöst wurde. Durch diesen von der BF selbst dargestellten inneren Konnex zwischen der Einzelwertberichtigung der Forderungen und dem „Minus“ Umsatz sieht der Senat keine Begründung, diese Wertberichtigung im Jahr 2013 zu der zuvor angeführten Rückstellung von 688.984,54 € zusätzlich aufwandswirksam zuzulassen. Die Wertberichtigung im Jahr 2013 ist daher ebenso zu stornieren, wie deren Auflösung im Jahr 2014.

Festzuhalten ist, dass der übersteigende Betrag von 658,27 € weder im Jahr 2013 noch im Jahr 2014 sondern aufgrund der Beitragsfreistellung für Monate im Jahr 2015 erst dort zu berücksichtigen ist.

Im Zuge des Beweisverfahrens im Beschwerdeverfahren hat sich ergeben, dass der Bereich der Bestandsprovisionen aufgrund der Verrechnungspraxis zwischen dem Versicherer und der BF, wonach nach Ablauf des Jahres von Seiten des Versicherers die Bestandsprovisionen detailliert mitgeteilt wurden und die BF dem Versicherer erst in diesem Zeitpunkt (und somit im Folgejahr) eine Rechnung über diese Beträge gestellt hat, für die Betrachtung des gegenständlichen Verfahrens ohne Belang ist, da diese Forderungen in Abstimmung mit den vom Versicherer anerkannten Beträgen erst im Folgejahr eingebucht wurden.

Zur Qualifikation der Darlehen für die spanische Tochtergesellschaft sowie die kroatische und polnische „Enkelgesellschaften“ ist auszuführen, dass bei der spanischen Tochtergesellschaft im Jahr 2012 von der BF eine Kapitalerhöhung auf 60.200,00 € durchgeführt wurde und dieser Betrag und der darüber hinaus gewährte Betrag von 11.501,00 € im Wesentlichen zur Abdeckung des im Jahr 2012 erwirtschafteten Verlustes und damit zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2012 geleistet wurde. Gleiches galt für die im Jahr 2013 zugeführten Geldmittel, die ebenfalls wiederum zum größten Teil den laufenden Verlust des Jahres 2013 abdecken mussten bzw. die Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2013 vermeiden mussten.

Bei dieser Ausgangssituation kann nach dem Verständnis des erkennenden Senates nicht davon ausgegangen werden, dass die der spanischen Tochtergesellschaft zur Verfügung gestellten Gelder als Darlehen der BF an eine finanziell unabhängige Tochter zu betrachten sind.

Vielmehr liegt nachweislich eine Tochtergesellschaft vor, die mangels Vermögenswerten und Sicherheiten den laufenden Verlust durch Zuschüsse ihrer Muttergesellschaft abdecken musste, um nicht zahlungsunfähig zu werden. Ein fremder Dritter wie z.B. eine Bank hätte unter diesen Voraussetzungen der Tochtergesellschaft keine Geldmittel zur Verfügung gestellt. Wie bei den Rechtsgrundlagen dargestellt, liegt unter solchen Voraussetzungen jedoch kein fremdübliches Gesellschafterdarlehen, sondern eine Einlage im Sinne von (verdecktem)

Eigenkapital vor. Diese Einlage ist einem ersten Schritt für das Jahr 2012 in Höhe von 11.501,00 € und im Jahr 2013 i.H.v. 35.000,00 auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren. Da eine Berücksichtigung des Betrages von 11.501,00 € im Jahr 2012 lediglich aufgrund der Verjährung nicht mehr erfolgen kann, ist dieser Betrag als Zuschlag nach § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 von Amts wegen im ersten nicht verjährten Wirtschaftsjahr (2013) durchzuführen und in weiterer Folge bei der steuerlichen Behandlung des Beteiligungsansatzes zu berücksichtigen.

Der erkennende Senat teilt zwar die Ansicht der BF, dass die Werthaltigkeit der um die Zahlungen von 46.501,00 € erhöhten Anschaffungskosten für die Beteiligung im Jahr 2013 nicht mehr gegeben war und damit unternehmensrechtlich eine Abwertung dieser Beteiligung aus Vorsichtsgründen notwendig gewesen ist. Steuerrechtlich ist jedoch zu berücksichtigen, dass es sich bei dieser Beteiligung um eine internationale Schachtelbeteiligung gehandelt hat (der Anteil der BF am Stammkapital betrug 70 %), nach den Ergebnissen des Beschwerdeverfahrens keine Optionserklärung im Sinn des § 10 Abs. 3 KStG 1988 vorgelegen ist und lediglich eine Abwertung dieser Beteiligung durchgeführt wurde und somit kein endgültiger Wertverlust im Jahr 2013 vorgelegen ist.

Somit ist festzuhalten, dass entgegen den Ergebnissen des Betriebsprüfungsverfahrens zunächst keine steuerlich wirksame Abwertung der Beteiligung i.H.v. 60.100,00 € im Jahr 2013 möglich ist, sondern dieser von der BF in voller Höhe im Aufwand erfasste Betrag steuerneutral dem Gewinn wieder hinzuzurechnen ist. Gleiches gilt für den im Jahr 2013 als Darlehen an die spanische Tochter erfassten Betrag i.H.v. 46.501,00 €. Dieser Betrag kann auch im Jahr 2013 und den folgenden sechs Wirtschaftsjahren nicht erfolgswirksam abgeschrieben werden, was auch Auswirkungen auf die Jahre 2014 und 2015 hat.

Zum Darlehen an die kroatische Enkelgesellschaft ist zu sagen, dass dieser Gesellschaft, die im Eigentum der slowakischen Tochtergesellschaft der BF gestanden ist, in den Jahren 2009-2012 145.589,10 € in den Teilbeträgen zur Verfügung gestellt wurden, die diese Gesellschaft von der BF unter Vorlage einer Kostenaufstellung abgefordert hat. Die Zinsen, die ab 2009 nicht durchgängig verrechnet wurden, wurden von der kroatischen Gesellschaft nicht bezahlt.

Daher sind die Zahlungen der BF an diese kroatische Gesellschaft als Einlage in die slowakische Tochtergesellschaft der BF zu qualifizieren, die den Beteiligungsansatz der BF und in weiterer Folge den Beteiligungsansatz der slowakischen Tochtergesellschaft an der kroatischen Gesellschaft erhöht haben. Damit erhöht sich der Buchwert der im Jahr 2013 abgegangenen Beteiligung an der slowakischen Tochtergesellschaft, die von der BF bei der Steuererklärung 2013 gemäß § 10 Abs. 3 KStG richtigerweise dem unternehmensrechtlichen Gewinn zugerechnet worden war und dem Betrag von 145.589,10 €. Die Abschreibung der Beteiligung an der kroatischen Gesellschaft über sieben Jahre verteilt, wie dies das FA durchgeführt hat, ist nicht möglich, was sich auf die Ergebnisse der Jahre 2014 und 2015 auswirkt.

Ähnlich ist der Sachverhalt bei der polnischen Enkelgesellschaft zu beurteilen. Die geleisteten Zahlungen im Jahr 2012 erhöhen in einem ersten Schritt ebenso den Beteiligungsansatz der slowakischen Tochtergesellschaft. Da nicht festgestellt werden kann, ob aufgrund der Veräußerung der polnischen Gesellschaft im Jahr 2012 um einen Betrag von 1.250,00 € bereits eine entsprechende Wertminderung der slowakischen Tochtergesellschaft eingetreten ist, ist dieser erhöhte Beteiligungsansatz der kroatischen Tochtergesellschaft bis 2013 fortzuführen in weiterer Folge wiederum mit dem Ausscheiden dieser Gesellschaft dem Gewinn des Jahres 2013 zuzurechnen. Die Abschreibung der Beteiligung an der polnischen Gesellschaft über sieben Jahre verteilt, wie dies das FA durchgeführt hat, ist nicht möglich, was sich auf die Ergebnisse der Jahre 2014 2015 auswirkt.

| Änderungen der KöSt Bescheide         | 2013          | 2014        | 2015        |
|---------------------------------------|---------------|-------------|-------------|
| Ergebnis lt. FA nach BP 2018          | +1,376.715,30 | -782.286,20 | +240.534,85 |
| Auflösung/Stornierung EWB lt BFG      | +304.500,00   | -304.500,00 |             |
| RSt Provisionen § 9 (3) lt. BFG       | -688.984,54   | +689.642,54 | -658,27     |
| § 4 Abs. 2 Z. 2 Spanien lt. BFG       | +11.501,00    |             |             |
| Korrektur Bet. AfA Spanien lt. FA     | -30.000,00    | +5.000,00   | +5.000,00   |
| Zurechnung Bet.AfA Spanien lt. BFG    | +35.000,00    |             |             |
| Zurechnung AfA Kapitalanteile lt. BFG | +60.199,00    |             |             |
| Korrektur Bet. AfA Kroatien lt. FA    | -124.790,66   | +20.798,44  | +20.798,44  |
| Zurechnung Bet.AfA Kroatien lt. BFG   | +145.589,10   |             |             |
| Korrektur Bet. AfA Polen lt. FA       | -24.468,29    | +4.744,71   | +4.744,71   |
| Zurechnung Bet.AfA Polen lt. BFG      | +30.000,00    |             |             |
| Ergebnis lt. BFG                      | +1,199.253,13 | -366.600,51 | 270.419,73  |

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die gegenständliche Entscheidung folgt hinsichtlich des Vorliegens neuer Tatsachen als Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b) BAO ebenso wie bei der Beurteilung der Frage des Vorliegens eines konkreten Grundes für die steuerrechtliche Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 und beim Vorliegen von verdecktem Stammkapital und der Behandlung als Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der bei den Rechtsgrundlagen dargestellten Judikatur des VwGH.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 8. August 2023