

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***SenV*** als Vorsitzende, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Bernardini, Egger & Co Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Trazerberggasse 85, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 28. Juli 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2010, vom 8. August 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2011, vom 10. August 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2012, vom 4. September 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2013 sowie vom 28. Juli 2017 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010, vom 8. August 2017 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 und vom 10. August 2017 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Den Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind 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

Im Zuge der mit 10.2.2015 begonnenen Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin betreffend unter anderem die **Körperschaftsteuer 2010 bis 2013** wurden die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide bzw. hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 der Erstbescheid erlassen. Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung wurde **im Jahr 2010 ein Betrag iHv. € 400.000** und **im Jahr 2011 ein Betrag iHv. € 100.000** dem Gewinn hinzugerechnet; der Verlustvortrag für die Jahre 2011, 2012, 2013 sowie 2014 verminderte sich somit.

Außenprüfungsbericht

Im Außenprüfungsbericht vom 31.7.2017 wird ausgeführt, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Abschreibungsbeträge in Höhe von gesamt € 500.000, die ihren Ursprung im Vertriebsvertrag zwischen *****BP*** GmbH & Co. KG** und *****LS*** GmbH** vom 29.6.2007 betreffend Vertrieb „*****B*** Software**“ hatten, nicht anerkannt werden.

Die Beschwerdeführerin sei mit *****tt.mm.***2007** errichtet worden. Gesellschafter der Beschwerdeführerin sei *****LS*** GmbH** gewesen. Mit 25.6.2007 sei ein Sacheinlage- und Einbringungsvertrag zwischen *****LS*** GmbH** als einbringende Gesellschaft und der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden. Einbringungsstichtag gemäß § 13 UmgrStG sei der 31.12.2006 gewesen. Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 30.7.2007 hätten *****LS*** GmbH** als 100 %iger Eigentümer der Beschwerdeführerin und *****BI*** AG** vereinbart, die Kapitalanteile der Beschwerdeführerin zu € 35.000 im Wege der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG an *****BI*** AG** abzutreten. Als Gegenleistung für die genannte Abtretung habe *****LS*** GmbH** 17.072 Stückaktien (die einzelnen Stückaktien jeweils mit einem rechnerischen Anteil von einem Euro am Grundkapital) an *****BI*** AG** erhalten.

Zeitgleich mit dem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag sei im Juni 2007 über den Vertrieb von *****B*** Software** zwischen der *****BP*** GmbH & Co KG** und *****LS*** GmbH** ein Vertrag abgeschlossen worden. Laut Vertrag habe *****LS*** GmbH** den Vertrieb von *****B*** Software** in den Geschäftsfeldern der *****LS*** GmbH** und somit die Erschließung neuer Märkte der *****B***** beabsichtigt. Für dieses Recht zur Auslizenzierung der *****B*** Software** habe *****LS*** GmbH** eine Einmalzahlung iHv. € 500.000 geleistet. Der Vertrag sei unter der aufschiebenden Bedingung gestanden, dass zwischen der *****BI*** AG** und *****LS*** GmbH** eine gesellschaftsrechtliche Beziehung in der Weise entstehe, dass *****LS*** GmbH** bis zum 15.12.2007 11 % Anteile an der *****BI*** AG** erhalte. Die Vertriebslizenz sei laut Einbringungsbilanz in die Beschwerdeführerin übertragen und auf fünf Jahre (mit Beginn im

Jahr 2007) abgeschrieben worden. Dieser Vertrag wäre jedoch niemals zum Tragen gekommen. Laut Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hätte diese keine personelle Kapazität gehabt, den Vertrieb von ***B*** Software zu vermarkten. Laut Außenprüfungsbericht wäre bereits bei Vertragsabschluss für alle Beteiligten erkennbar gewesen, dass keine Möglichkeit bestehe/bestanden habe, das Verwertungsrecht auszuüben.

Es sei mit 31.12.2009 eine weitere Vertriebsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ***BP*** GmbH & Co KG sowie ***BI*** AG geschlossen worden. Laut Präambel dieses Vertrages habe ***B*** die aktive Vermarktung von ***V*** Software im Bereich Life Sciences und Healthcare geplant. Diese Vereinbarung vom 31.12.2009 sei gelebt worden.

Gemäß der ständigen Judikatur sei bei der Überprüfung zur Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen verbundenen Unternehmen stets eine Angemessenheitsprüfung (Fremdvergleich) anzustellen. Die Außenprüfung sei der Ansicht, dass der Verkauf des Vertriebsrechts nur aufgrund der bereits im Vertrag erkennbaren Übernahme (Abtretung Aktien ***B*** an ***L***, gleichzeitig Abtretungskapitalanteile der Beschwerdeführerin an ***BI*** AG am 30.7.2007) erfolgt sei und zwischen Dritten in dieser Weise nicht abgeschlossen worden wäre. In diesem Zusammenhang sei auch auffallend, dass mit Dezember 2009 ein weiterer Vertrag zwischen den gleichen verbundenen Unternehmen abgeschlossen worden sei, bei dem das Nutzungsrecht der ***V*** Software auf die „***B***“ übertragen worden sei. Dieses Verwertungsrecht sei von der ***B*** auch ausgeübt worden.

Die Außenprüfung führt weiters aus, dass die Einhaltung zivilrechtlicher Gültigkeitserfordernis, wie Abschluss von Verträgen etc., allein nicht maßgeblich sei, sondern steuerrechtlich jedenfalls auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu überprüfen sei. Im vorliegenden Fall sei ein Vertriebsrecht an ein „verbundenes“ Unternehmen übertragen worden, das dieses nicht wirklich nutzen habe können bzw. auch tatsächlich nicht genutzt habe. Diese Vorgehensweise wäre unter „Fremden“ in dieser Form -Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes- nie zustande gekommen. Schon alleine aufgrund der Personalstruktur wäre/sei ein Vertrieb nicht in dem Ausmaß durchführbar, um das Verwertungsrecht „wirtschaftlich“ tatsächlich nutzen zu können.

Betreffend die Abschreibungsbeträge aus den Jahren 2007 bis 2009 wird im Außenprüfungsbericht auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG verwiesen und ein Zuschlag im Jahr 2010 iHv. € 300.000 verrechnet. Die geltend gemachten Afa Beträge der Jahre 2010 und 2011 wurden im Jahr 2010 und 2011 jeweils iHv. € 100.000 korrigiert.

Zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO verweist der Außenprüfungsbericht auf die neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. die neu hervorgekommenen Beweismittel betreffend den Vertriebsvertrag vom Juni 2007 (Vertrieb ***B*** Software) und die sich daraus ergebenden, nicht bloß geringfügigen, steuerlichen Auswirkungen.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2010 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2010 wurde am 28.7.2017 erlassen.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2011 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2011 wurde am 8.8.2017 erlassen.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2012 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2012 wurde am 10.8.2017 erlassen.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 wurde am 4.9.2017 erlassen.

Beschwerde

Nach Stellung von Fristverlängerungsansuchen brachte die Beschwerdeführerin gegen diese im Jahr 2017 erlassenen Körperschaftsteuer- und Wiederaufnahmebescheide am 20.12.2017 Beschwerde ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2010, des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2011 und des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2012, da es unter Berücksichtigung der Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid der Jahre 2010, 2011 und 2012 zu keiner Änderung der ursprünglich erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für 2010 vom 23.12.2011, für 2011 von 31.5.2012 und für 2012 vom 13.1.2014 käme. Betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2013 wird folgendes begehrt:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 28. Juli 2017 ist wie folgt zu ändern:

[in EURO]

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2010 vom 28.Juli 2017	441.497,45
Korrektur der Afa aus Vorjahren (2007 -2009)gemäß Beschwerde	-300.000,00
Korrektur der lfd. Afa gemäß Beschwerde	-100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach Beschwerde)	41.497,45

Festgesetzte Körperschaftsteuer 2010 vom 28. Juli 2017	27.592,86
Korrektur der Körperschaftsteuer gemäß Beschwerde	-25.000,00
Festzusetzende Körperschaftsteuer 2010 (nach Beschwerde)	2.592,86

Verlustvortrag lt. BP	4.810.833,25
Korrektur Afa aus Vorjahren	300.000,00
Verlustvortrag gemäß Beschwerde	5.110.833,25

Der Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 8. August 2017 ist wie folgt zu ändern:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011 vom 8. August 2017	15.774,08
Korrektur der lfd. Afa gemäß Beschwerde	-100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011 (nach Beschwerde)	-84.225,92

Festgesetzte Körperschaftsteuer 2011 vom 8. August 2017	1.749,00
Korrektur der Körperschaftsteuer gemäß Beschwerde	0,00
Festzusetzende Körperschaftsteuer 2011 (nach Beschwerde)	1.749,00

Verlustvortrag lt. BP	4.799.002,69
Korrektur 2010 (siehe oben)	300.000,00
Verlustvortrag gemäß Beschwerde	5.099.002,69

verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer vom 8. August 2017	764,12
Korrektur aufgrund der Beschwerde	985,88
verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer für Folgejahre (nach Beschwerde)	1.750,00

Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 10. August 2017 ist wie folgt zu ändern:

Verlustvortrag lt. BP	4.799.002,69
Korrektur 2010 (siehe oben)	300.000,00
Korrektur 2011	96.056,48
Verlustverrechnung 2012	-30.067,63
Verlustvortrag gemäß Beschwerde	5.164.991,54

verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer vom 10. August 2017	8,48
Korrektur 2011 (siehe oben)	985,88
verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer für Folgejahre (nach Beschwerde)	994,36

Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 4. September 2017 ist wie folgt zu ändern:

Festgesetzte Körperschaftsteuer 2013 vom 4. September 2017	4.920,00
Korrektur anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren (siehe oben)	-985,88
Festzusetzende Körperschaftsteuer 2010 (nach Beschwerde)	3.934,12

Verlustvortrag lt. Bescheidbegründung	4.799.002,69
Korrektur 2010 (siehe oben)	300.000,00
Korrektur 2011 (siehe oben)	96.056,48
Verlustverrechnung 2012	-30.067,63
Verlustverrechnung 2013	-59.163,41
Verlustvortrag gemäß Beschwerde	5.105.828,13

Weiters werden Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Entscheidung nach mündlicher Verhandlung gestellt.

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass Ziel des Lizenzvertrages vom 29.6.2007 gewesen sei, dem Lizenzgeber zu ermöglichen auf den von der Beschwerdeführerin bearbeiteten Märkten in kürzester Zeit ohne intensive Bemühungen bzw. niedrigen Investitionen Zugang zu erlangen. Der Lizenzgeber habe eine Zugangsmöglichkeit zu den Märkten, die klein und deshalb für wesentliche Direktinvestitionen ungünstig seien, erlangt. Dem Lizenznehmer sollte ermöglicht werden, neue Produkte in seine Verkaufspalette ohne zeit- und kostenintensive Produktentwicklung aufzunehmen. Durch die Lizenzierung seien dem Lizenznehmer die Spezialisierungsvorteile des Lizenzgebers zur Verfügung gestellt worden, sodass er seine Wettbewerbsfähigkeit stärken konnte. Zur Vermarktung der patentrechtlich oder marktrechtlich geschützten immateriellen Wirtschaftsgüter der ***B*** habe es daher den Softwarelizenzvertrag gebraucht. Der vereinbarte Kaufpreis über € 500.000 sei auch vollständig bezahlt worden.

Die Beschwerdeführerin brachte weiters vor, dass gemäß der Rechtsprechung des VwGH 99/14/0100 schuldrechtliche Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften grundsätzlich anzuerkennen seien, wenn 1. die erbrachten Leistungen im Einzelnen konkret detailliert erfasst und dargestellt werden, 2. die Leistungsbeschreibung in einem solchen Maße konkret ist, dass die Einschätzung des konkreten Marktwertes der Leistung möglich ist und 3. in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der Tochtergesellschaft geleistet worden ist.

Der Lizenzvertrag vom 29.6.2007 sei anzuerkennen, da 1. die vereinbarten Leistungen konkret und detailliert erfasst und dargestellt seien, 2. der Zweck der Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck komme (Publizität), 3. die Vereinbarung einen eindeutigen Plan und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und 4. die Vereinbarung dem Fremdverhaltensgrundsatz entspreche.

Hinsichtlich der Argumentation im Außenprüfungsbericht, dass das Recht aufgrund der Personalstruktur nicht genutzt worden sei bzw. nicht genutzt werden konnte, wird entgegnet, dass generell die Erweiterung der Produktpalette nicht sofort zu einer Erweiterung der Personalstruktur führen müsse. Insbesondere beim Vertrieb von zusätzlichen Softwareprodukten sei es branchenüblich und aus kaufmännischer Sicht sinnvoll, auf die bestehenden Ressourcen zurückzugreifen, da der Erfolg einer Markteinführung mit Unsicherheit behaftet sei und die Einstellung von weiterem Personal zu einer erheblichen Fixkostenbelastung führen würde. Es sei geplant gewesen, die Entwicklung des Verkaufes der lizenzierten Produkte zu beobachten und je nach dem Erfolg und den damit steigenden Auslastungsgrad des vorhandenen Personals zu reagieren und neues Verkaufspersonal

einzustellen. Es sei also durchaus beabsichtigt gewesen, die Personalstruktur in der Anfangsphase nicht zu erweitern. Es habe durchaus eine Vertriebsabsicht bestanden. Die Markteinführung der lizenzierten Produkte sei aufgrund der nicht vorhersehbaren, weltweiten Finanzkrise und der damit einhergehenden Konjunkturabkühlung und des Wirtschaftsleistungs- und Investitionsbereitschaftsrückganges erschwert worden.

Die Ausgaben in Verbindung mit dem Lizenzvertrag seien durch den Betrieb veranlasst und somit gemäß EStR RZ 1079 Betriebsausgaben. Die betriebliche Veranlassung sei gegeben, da die Aufwendungen/Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. Weiters hindere gemäß EStR RZ 1088 der Nichteintritt des angestrebten wirtschaftlichen Erfolges die Veranlassung nicht. Es sei kein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz zu erblicken, wenn die verfolgten Strategien letztlich nicht im erwarteten Sinn fruchten.

Der Lizenzvertrag vom 29.6.2007 über € 500.000 und die daraus abgeleitet in den Jahren 2007 bis 2011 geltend gemachten Abschreibungsbeträge iHv. € 100.000 pro Jahr seien anzuerkennen, da die vereinbarten Leistungen konkret und detailliert erfasst und dargestellt seien; der Zweck der Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck komme; die Vereinbarung einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe; die Vereinbarung dem Fremdverhaltensgrundsatz entspreche; der vereinbarte Kaufpreis vollständig bezahlt worden sei; die geleisteten Ausgaben/Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin stünden; die Ausgaben ausschließlich aus betrieblichen Gründen angefallen seien; die Aufwendungen bei dem Betrieb zu berücksichtigen seien, der zur Leistung verpflichtet ist; die Ressourcen ausreichend gewesen seien, um eine Markteinführung durchzuführen; der ausbleibende Erfolg der Marktimplementation primär aus den Folgen der Finanzkrise 2007-2008 resultiere und der Nichteintritt eines wirtschaftlichen Erfolges die betriebliche Veranlassung nicht hindere; der fehlende Erfolg zu keinem Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz führe.

Beschwerdevorentscheidungen

In den Beschwerdevorentscheidungen vom 25.1.2018 betreffend die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2013 wird auf den Außenprüfungsbericht sowie auf die Niederschrift vom 25.10.2017 verwiesen und die Beschwerden mit der Begründung, dass der Lizenzvertrag vom 29.6.2007 und die daraus resultierende AfA aufgrund des wahren wirtschaftlichen Gehaltes nicht anzuerkennen sei, abgewiesen.

Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 werden mit der Beschwerdevorentscheidung vom 25.1.2018 mit Verweis auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 als unbegründet abgewiesen.

Vorlageantrag

Gegen die abweisenden Beschwerdeentscheidungen richtet sich der Vorlageantrag vom 14.2.2018 mit Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Am 11.10.2023 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt. Der ehemalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und der ***LS*** GmbH wurde als Zeuge befragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die in den Jahren 2007 bis 2011 als Absetzung für Abnutzung (Afa) geltend gemachten Aufwendungen iHv. jeweils € 100.000 im Zusammenhang mit dem am 29.6.2007 abgeschlossenen Vertriebsvertrag zwischen der ***LS*** GmbH und der ***BP*** GmbH & Co KG aus einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung resultieren, sodass diese Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich in Abzug gebracht werden können. Für den Fall, dass diese Frage zu verneinen ist, ist zu prüfen, ob die in den Jahren 2007 bis 2009 geltend gemachten Betriebsausgaben iHv. gesamt € 300.000 einem Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG im Jahr 2010 zugänglich sind.

1. Sachverhalt

LS GmbH

LS GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ****tt.mm.***1994 gegründet. Unternehmensgegenstand der ***LS*** GmbH war die Herstellung, Entwicklung, Vertrieb, Installation und Wartung von Softwaresystemen, Tools und Turn-Key-Lösungen, insbesondere für den Industrie-, Dienstleistung-, öffentlichen, Umwelt- und Finanzbereich, die Erforschung neuer Softwaretechnologien, insbesondere von Methoden zur Analyse komplexer Prozesse und Systeme sowie die Durchführung von softwareunterstützter Beratung und Schulung und die Erstellung entsprechender Studien. Von 3.9.1994 bis 24.10.2009 vertrat ***Ze1*** die Gesellschaft selbständig. Bis zur amtswegigen Löschung des Unternehmens (gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit) am ****tt.mm.***2012 war er auch Gesellschafter dieser GmbH. Im Jahresabschluss zum 31.12.2006 wird unter den besonderen Berichtspflichten ausgeführt, dass die Gesellschaft mit einem negativen Eigenkapital iHv. € 3.351.980,44 sowie insolvenzrechtlich nachrangigen Verbindlichkeiten iHv. € 726.728,34 sowie bedingt nachgesehenen Verbindlichkeiten iHv. € 566.705,42 buchmäßig iHv. € 2.058.546,68 überschuldet war, die Geschäftsführung jedoch unter Bedachtnahme auf die derzeitige (Jahresabschluss ist mit 5.4.2007 datiert) Auftragslage und die verringerte Mitarbeiteranzahl von einem Fortbestand des Unternehmens ausging. Die Abschlussprüfer stellten fest, dass eine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens bestand.

Beschwerdeführerin

Mit Erklärung vom ***tt.mm.***2007 wurde die Beschwerdeführerin als 100 % Tochter der ***LS*** GmbH gegründet. Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist die Herstellung, die Entwicklung, der Vertrieb, die Installation und die Wartung von Softwaresystemen, Tools und Turn-Key-Lösungen, insbesondere für den Industrie-, Dienstleistung-, öffentlichen-, Umwelt- und Finanzbereich, insbesondere unter Verwendung der Marke ***V***, die Erforschung neuer Softwaretechnologien, insbesondere von Methoden zur Analyse komplexer Prozesse und Systeme, die Durchführung von Software unterstützter Beratung und Schulung sowie die Erstellung entsprechender Studien. ***Ze1*** vertrat auch diese Gesellschaft ab 19.6.2007 selbständig und ab 27.12.2021 bis 1.3.2022 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Gesamtprokuristen.

Lizenzvertrag zw. ***LS*** GmbH und ***S*** AG vom 21.6.2007

Am 21.6.2007 wurde ein Lizenzvertrag zwischen ***LS*** GmbH und ***S*** AG abgeschlossen, wonach ***LS*** GmbH gemäß III. (Lizenzgewährung) des Lizenzvertrages der ***S*** AG das umfassende, jedoch nicht übertragbare Recht erteilt, die von ***L*** gelieferten Vertragsprodukte („***V*** p“, „***V*** p“, „***V*** p“ und „***V*** p“) für die Entwicklung der OEM Produkte sowie zur Eigennutzung zu verwenden. Weiters erteilt ***LS*** GmbH der ***S*** AG das umfassende, jedoch nicht übertragbare Recht, die OEM Produkte im eigenen Namen oder durch ein- oder mehrstufige Vertriebspartner an Dritte zu lizenzieren. ***LS*** GmbH räumt ***S*** AG ferner das Recht ein, die OEM Produkte und die Vertragsprodukte unter dem Namen der ***S*** AG zur Erbringung von Dienstleistungen für Dritte zu nutzen. Sämtliche Nutzungsrechte sind zeitlich und örtlich unbeschränkt und gelten für alle Branchen.

Hinsichtlich des Preises und der Lizenzgebühren wird gemäß VII. des Lizenzvertrages bestimmt, dass die ***S*** AG als Gegenleistung für die Einräumung der vertragsgegenständlichen Nutzungsrechte an den Vertragsprodukten zur Zahlung einer einmaligen Lizenzgebühr in der Höhe von € 750.000 verpflichtet ist, welche innerhalb von 21 Tagen ab Lieferung und Faktura der Vertragsprodukte zur Zahlung fällig ist.

*****BI*** AG**

Diese Gesellschaft hat ihren Sitz in Deutschland. Der Gegenstand des Unternehmens ist die Erstellung von Software und Datenbanken auf gesellschaftseigener Hardware sowie Lizenzierung und Verkauf von Software und Datenbanken zur Analyse biologischer Systeme einschließlich aller einschlägigen Beratung und Dienstleistungen.

*****BP*** GmbH & Co KG**

Diese Gesellschaft hat ihren Sitz ebenfalls in Deutschland und ist die für das Lizenzgeschäft zuständige 100 %ige Tochtergesellschaft der ***BI*** AG.

Streitgegenständlicher Vertriebsvertrag zw. *LS*** GmbH und ***BP*** GmbH & Co KG vom 29.6.2007**

Mit Vereinbarung vom **29.6.2007** wurde ein Vertriebsvertrag über den Vertrieb von ***B*** Software zwischen ***BP*** GmbH & Co KG und ***LS*** GmbH abgeschlossen. Gemäß § 1 (Lizenzerteilung) des Vertrages erteilt ***BP*** GmbH & Co KG ***LS*** GmbH eine weltweite, nicht ausschließliche, nicht übertragbare Lizenz, die Produkte „***B*** p“, „***B*** p“ sowie „***B*** p“ außerhalb der Life Science & Healthcare Branche zu vertreiben.

Gemäß § 2 des Vertrages leistet ***LS*** GmbH für dieses Recht an ***BP*** GmbH & Co KG eine Einmalzahlung iHv. € 500.000. Als Vertriebsbeteiligung erhält ***LS*** GmbH von den durch ***LS*** GmbH vereinnahmten Lizenzgebühren einen Anteil von 25 %. Dieser Anteil an den Lizenzgebühren der ersten zwei Jahre seit Abschluss des Vertrages wird vollumfänglich mit der vereinbarten Einmalzahlung verrechnet.

Gemäß § 11 (Vertrags-Laufzeit) des Vertrages wird dieser auf unbestimmte Zeit geschlossen. Er steht unter der **aufschiebenden Bedingung**, dass zwischen der ***BI*** AG und ***LS*** GmbH eine gesellschaftsrechtliche Beziehung in der Weise entsteht, dass ***LS*** GmbH bis zum 15.12.2007 11 % Anteile an der ***BI*** AG erhält. In § 12 (Rechtsnachfolge) des Vertrages stimmen die Parteien der Einzelrechtsnachfolge von der ***L*** zur Beschwerdeführerin aufgrund eines Geschäfts- und Betriebsübergangs zu.

Mit Schreiben vom 29.12.2008 hielt die ***BP*** GmbH & Co KG fest, dass zum 31.12.2008 offene Teilforderungen iHv. € 215.000 aus diesem Vertrag bestehen. Für diese Forderungen erklärte ***BP*** GmbH & Co KG einen Rangrücktritt in der Weise, dass ***BP*** GmbH & Co KG für ihre Forderungen nur dann Befriedigung verlangen kann, wenn die Beschwerdeführerin diese Forderungen aus einem Bilanzgewinn, einem Liquidationsüberschuss oder aus weiteren, die sonstigen Schulden übersteigendem Vermögen begleichen kann.

Ein erfolgreicher Vertriebsabschluss von Softwareprodukten der ***BI*** AG erfolgte weder durch ***LS*** GmbH noch durch die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der ***LS*** GmbH.

Diese Vertriebsvereinbarung samt Rangrücktrittserklärung ist fremdunüblich.

In den Jahren 2008 bis 2016 erzielte die Beschwerdeführerin folgende Bilanzverluste (auf Tausend gerundet):

2008: € 264.000

2009: € 232.000

2010: € 347.000

2011: € 590.000

2012: € 528.000

2013: € 435.000

2014: € 430.000

2015: € 43.000

2016: € 7.000

Die Verbuchung und Bezahlung der Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der ***BP*** GmbH & Co KG erfolgte folgendermaßen: Ein Betrag iHv. € 500.000 wurde als Verbindlichkeit mit Belegdatum am 29.06.2007 in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst. Am 6.8.2007 wurden zwei Teilzahlungen iHv. € 233.000 sowie iHv. € 17.000 in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbucht. Eine weitere Teilzahlung iHv. € 35.000 wurde mit Belegdatum vom 12.11.2007 in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ausgewiesen, sodass hiermit eine Verbindlichkeit iHv. € 215.000 aushaftete. Der aushaftende Restbetrag iHv. € 215.000 wurde mit Belegdatum vom 20.10.2016 beglichen.

Sacheinlage- und Einbringungsvertrag zw. *LS*** GmbH und der Beschwerdeführerin vom 25.7.2007**

Mit Vertrag vom **25.7.2007** brachte die ***LS*** GmbH den gesamten Geschäftsbetrieb mit allen Rechten und Pflichten, mit allen Aktiva und Passiva, mit allen dazugehörigen Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern sowie mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen und mit allen tatsächlichen und rechtlichen Zubehör (mit Ausnahme der Finanzierungsverbindlichkeiten, das sind die langfristigen Förderdarlehen samt Zinsenrückstellungen) unter Inanspruchnahme des Art. III UmgrStG als Sacheinlage in die

Beschwerdeführerin zum Zwecke der Fortführung des Betriebes ein. Einbringungsstichtag gemäß § 13 UmgrStG war der **31.12.2006**.

Die Einbringungsbilanz gemäß § 15 UmgrStG der *****LS*** GmbH** zum 31.12.2006 wies ein negatives Kapitalkonto iHv. € 788.652,61 aus. Unternehmensrechtlich erfolgte eine Neubewertung gemäß § 202 Abs. 1 UGB unter Aufdeckung eines Firmenwertes. In Höhe des das eingebrachte Aktivvermögen übersteigenden Betrags der Passiva wurde ein Firmenwert in der Übernahmebilanz der Beschwerdeführerin zum 1.1.2007 aktiviert.

Der positive Verkehrswert des eingebrachten Betriebes zum Einbringungsstichtag und zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages wurde dem Handelsgericht Wien durch ein Gutachten vom 26.9.2007 der Bernardini & Co Wirtschaftsprüfung GmbH nachgewiesen. Das Gutachten wies für den 31.12.2006 sowie für den 25.6.2007 einen positiven Verkehrswert iHv. € 1,7 Millionen, trotz negativen Buchwert des übertragenen Betriebes, aus und hielt fest, dass zwischen den beiden Zeitpunkten keine wesentlichen Wertänderungen des bewerteten Vermögens eingetreten sind.

Im Rahmen der Einbringung des gesamten Geschäftsbetriebes durch die *****LS*** GmbH** in die Beschwerdeführerin wurden vier Dienstnehmer (*****sw****, **DI ***HK*****, *****BK*****, *****EL*****) sowie zwei Werkvertragsnehmer (*****Ze1*****, *****JS*****) übernommen.

Laut ihren Jahresabschlüssen beschäftigte die *****LS*** GmbH** in den Jahren 2005 und 2006 fünf Arbeitnehmer, die Beschwerdeführerin im Jahr 2007 vier Arbeitnehmer, von 2008 bis 2015 fünf Arbeitnehmer und im Jahr 2016 sechs Arbeitnehmer. Ab dem Jahr 2008 wurden die im Jahr 2007 im Rahmen von Werkverträgen Beschäftigten zu Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin.

Geschäftsanteilsabtretung (Sacheinlage- Einbringungsvertrag) vom 30.07.2007 zw. ***LS*** GmbH** und Beschwerdeführerin sowie *****BI*** AG****

Im Rahmen einer am **30.7.2007** stattgefundenen Hauptversammlung der *****BI*** AG** wurde das Grundkapital dieser deutschen Aktiengesellschaft durch Ausgabe von 17.072 neuer Stückaktien erhöht. Die Kapitalerhöhung erfolgte gegen Sacheinlagen. Sämtliche die Kapitalerhöhung betreffenden 17.072 Stückaktien wurden der *****LS*** GmbH** zum Bezug angeboten. Mit gleichem Datum (30.7.2007) wurde zwischen der *****LS*** GmbH** und der *****BI*** AG** ein Geschäftsanteilsabtretungsvertrag abgeschlossen. Inhalt dieses Vertrages war die Einbringung gemäß Art. III UmgrStG sämtlicher Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin in Höhe von Nominal € 35.000 gegen Übernahme der im Wege der Kapitalerhöhung durch die *****BI*** AG** ausgegebenen 17.072 Stückaktien. Nach Durchführung der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage hielt *****LS*** GmbH** 17.072 Stückaktien der *****BI*** AG**, welche einen Anteil am Grundkapital von ca. 11 % entsprachen. Die *****BI*****

AG war dadurch ihrerseits Alleineigentümerin sämtlicher Stammanteile in Höhe von Nominale € 35.000 an der Beschwerdeführerin.

Aufgrund der Umgründung am 25.7.2007 betreffend die ***LS*** GmbH und betreffend die Beschwerdeführerin sowie aufgrund des Umgründungsvorganges vom 30.7.2007 betreffend ***LS*** GmbH, die Beschwerdeführerin und die ***BI*** AG liegt unter Berücksichtigung der aufschiebenden Bedingung des streitgegenständlichen Vertriebsvertrages vom 29.6.2007 zwischen der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der ***LS*** GmbH einerseits und der ***BP*** GmbH & Co KG bzw. der ***BI*** AG anderseits ein Naheverhältnis der Gesellschaften vor.

Die Gesellschaftsstruktur sah nach den Umgründungsvorgängen wie folgt aus:

[...]

Vertriebsvereinbarung zw. Beschwerdeführerin und *BP*** GmbH & Co KG sowie ***BI*** AG vom 31.12.2009**

Mit Vertrag vom 31.12.2009 räumte die Beschwerdeführerin sowohl ***BP*** GmbH & Co KG als auch ***BI*** AG das zeitlich und räumlich unbegrenzte, nicht übertragbare Recht zum Vertrieb der ***V***, bestehend aus „***V*** p“, „***V*** p“, „***V*** p“ und „***V*** p“, einschließlich zugehöriger Dokumentation in deutscher und/oder englischer Sprache ein. Dieses Vertriebsrecht galt für den Vertrieb an Kunden im Bereich Life Science und Healthcare.

Für die Einräumung der Vertriebsrechte wird laut § 3 (Lizenzzahlungen) des Vertrages ein fixer Einmalbetrag i.H.v. € 500.000 an die Beschwerdeführerin bezahlt. Die Beschwerdeführerin stimmt der Forderungsabtretung aus Kreditverträgen iHv. € 137.000 von der ***BI*** AG an die ***BP*** GmbH & Co KG zu. Sodann werden die von der ***BP*** GmbH & Co KG an die Beschwerdeführerin gewährten bzw. von der ***BI*** AG an die ***BP*** GmbH & Co KG abgetretenen Darlehen iHv. insgesamt € 306.000 mit dem Einmalbetrag verrechnet und der Restbetrag von € 194.000 in acht Raten bis zum 31.12.2011 von der ***BP*** GmbH & Co KG zum jeweiligen Quartalsende laut nachfolgender Zahlungsaufstellung abgezahlt.

Zahlungsaufstellung:

1. Rate 31.5.2010 € 54.000, 2. Rate 30.6.2010 € 20.000, 3. Rate 30.9.2010 € 20.000, 4. Rate 31.12.2010 € 20.000, 5. Rate 31.3.2011 € 20.000, 6. Rate 30.6.2011 € 20.000, 7. Rate 30.9.2011 € 20.000, 8. Rate 31.12.2011 € 20.000

Der Vertrag trat mit 31.12.2009 in Kraft, wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und ist fremdüblich.

Die Umsatzerlöse der ***LS*** GmbH bzw ab 2007 der Beschwerdeführerin entwickelten sich wie folgt (auf Tausend gerundet):

2005: € 607.000

2006: € 533.000

2007: € 1.314.000 (darin enthalten der Umsatz zum Lizenzvertrag mit ***S*** AG mit einer Lizenzgebühr iHv. € 750.000)

2008: € 377.000

2009: € 839.000 (darin enthalten der Umsatz zur Vertriebsvereinbarung mit ***BP*** GmbH & Co KG sowie ***BI*** AG mit einer Einmalgebühr iHv. € 500.000)

2010: € 660.000

2011: € 596.000

2012: € 592.000

2013: € 637.000

2014: € 568.000

2015: € 1.044.000

2016: € 730.000

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2007 wurde am 4.5.2009 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 wurde am 14.9.2009 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2009 wurde am 1.12.2010 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2010 wurde am 23.12.2011 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2011 wurde am 31.5.2012 erlassen.

Ein Prüfungsauftrag, der die Körperschaftsteuer 2010 bis 2013 zum Gegenstand hatte, wurde am 10.2.2015 von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin unterzeichnet.

Am 28.7.2017 wurde ein neuer Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2010 erlassen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu ***LS*** GmbH sowie zur Beschwerdeführerin betreffend die Gründung, den Unternehmensgegenstand und die Stellung von ***Ze1*** ergeben sich aus dem Firmenbuch und den Jahresabschlüssen und sind unstrittig.

Die Feststellungen zum Vertrag zwischen der ***LS*** GmbH und ***S*** AG basieren auf der Vereinbarung selbst und sind unstrittig.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Gründung und dem Tätigkeitsbereich der ***BI*** AG und der ***BP*** GmbH & Co KG beruhen auf dem Akteninhalt, insbesondere auf den Bericht der vom Amtsgericht München bestellten Prüfer der Kapitalerhöhung mit Sacheinlagen gem. §§ 34 Abs. 2 iVm. 183 Abs. 3 deutsches AktG, und sind unbestritten.

Das Bundesfinanzgericht folgt den Feststellungen der belangten Behörde im Zusammenhang mit der am 29.6.2007 abgeschlossenen Vertriebsvereinbarung zwischen der ***LS*** GmbH und ***BP*** GmbH & Co KG, wonach am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung Zweifel bestehen und in weiterer Folge die Fremdüblichkeit iSd Angehörigenjudikatur nicht gegeben ist. Zu dieser Ansicht kommt der Senat aus mehreren Gründen:

Einerseits fällt auf, dass in der Vereinbarung zur Zahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin lediglich geregelt ist, dass „für dieses Recht zur Auslizenzierung der ***B*** Software ***L*** an ***B*** eine Einmalzahlung in Höhe von Euro 500.000 leistet“. Wann und wie dieser Betrag bezahlt werden soll, ist zwischen der Beschwerdeführerin und der ***BP*** GmbH & Co KG in keiner Weise festgelegt worden. Die Antwort, auf Grund welcher Rechtsgrundlage die Beträge in Höhe von € 233.000, in Höhe von € 17.000 und € 35.000 bereits im August bzw. November des Jahres 2017 sowie iHv. € 215.000 im Oktober 2016 geleistet wurden, ist die Beschwerdeführerin im Zuge des Verfahrens schuldig geblieben. Dass diese Zahlungen Verrechnungen von vereinnahmten Lizenzgebühren darstellen (wie es in der Vereinbarung zumindest für die ersten zwei Jahre ab Vertragsabschlusses vorgesehen ist), ist ausgeschlossen, da aus dieser Vereinbarung kein einziger erfolgreicher Geschäftsabschluss resultierte. Eine Fälligkeit dieser Beträge zu diesen Zeitpunkten ist weder aus der Vertriebsvereinbarung noch aus der Rangrücktrittserklärung im Jahr 2008 ableitbar.

Im Gegensatz zur streitgegenständlichen Vereinbarung enthält der von ***LS*** GmbH lediglich ein paar Tage zuvor (nämlich am 21.6.2007) mit dem Unternehmen ***S*** AG abgeschlossene Lizenzvertrag sehr wohl Bestimmungen hinsichtlich der Fälligkeit der Lizenzgebühr. In diesem Lizenzvertrag wird festgehalten, dass die Lizenzgebühr innerhalb von 21 Tagen nach Lieferung und Faktura der Vertragsprodukte zur Zahlung fällig ist.

Selbst die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***BP*** GmbH & Co KG vom 31.12.2009, die unbestritten sowohl von der belangten Behörde als auch von der

Beschwerdeführerin als gelebte und auch fremdübliche Vereinbarung gesehen wird, regelt die Zahlungsverpflichtungen der ***BP*** GmbH & Co KG im Vergleich zur streitgegenständlichen Vereinbarung sehr detailliert (***BP*** GmbH & Co KG bezahlt an ***V*** für die Einräumung der Vertriebsrechte einen fixen Einmalbetrag iHv. € 500.000 an die Beschwerdeführerin. Die ***V*** stimmt der Forderungsabtretung aus Kreditverträgen iHv. € 137.000 von der ***BI*** AG an die ***BP*** GmbH & Co KG zu. Sodann werden die von der ***BP*** GmbH & Co KG an die ***V*** gewährten bzw. von der ***BI*** AG an die ***BP*** GmbH & Co KG abgetretenen Darlehen iHv. insgesamt € 306.000 mit dem Einmalbetrag verrechnet und der Restbetrag von € 194.000 in acht Raten bis zum 31.12.2011 von der ***BP*** GmbH & Co KG zum jeweiligen Quartalsende laut nachfolgender Zahlungsaufstellung abgezahlt. Zahlungsaufstellung: 1. Rate 31.5.2010 € 54.000, 2. Rate 30.6.2010 € 20.000, 3. Rate 30.9.2010 € 20.000, 4. Rate 31.12.2010 € 20.000, 5. Rate 31.3.2011 € 20.000, 6. Rate 30.6.2011 € 20.000, 7. Rate 30.9.2011 € 20.000, 8. Rate 31.12.2011 € 20.000).

Einen gewichtigen Grund, warum der Senat den Feststellungen der belangten Behörde folgt, sieht das Bundesfinanzgericht in der von den Bestimmungen der Vertriebsvereinbarung und der Rangrücktrittserklärung abweichenden Erfüllung durch die Beschwerdeführerin. Wie bereits ausgeführt, ist nicht erklärbar, weshalb die Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2007 Teilbeträge iHv. € 285.000 an die ***BP*** GmbH & Co KG bezahlt. Zusätzlich widerspricht auch die tatsächliche Begleichung der mit 31.12.2018 offenen Einmalgebühr iHv. € 215.000 am 20.10.2016 weiters der von der ***BP*** GmbH & Co KG gegenüber der Beschwerdeführerin abgegebenen Rangrücktrittserklärung vom 29.12.2008 und ist wohl nur aus dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der ***BP*** GmbH & Co KG zu erklären. Denn die sich aus den Jahresabschlüssen 2008 bis 2016 der Beschwerdeführerin ergebenden ständigen Bilanzverluste lassen keinen Raum für eine Zahlungsverpflichtung des Restbetrages der Einmalgebühr durch die Beschwerdeführerin, die lt. Rangrücktrittserklärung nur bei einem Bilanzgewinn der Beschwerdeführerin besteht. Die Abwicklung hinsichtlich der Bezahlung der Lizenzgebühr ist aus den Buchungen im Kontoblatt der Beschwerdeführerin zum Verbindlichkeitenkonto der ***BP*** GmbH & Co KG ersichtlich.

Der Zeugenaussage des ehemaligen Geschäftsführers der ***LS*** GmbH und der Beschwerdeführerin, wonach die Feststellung der belangten Behörde im Außenprüfungsbericht hinsichtlich des Zeitpunktes der personellen Knappheit im Jahr 2007 nicht seiner Aussage im Außenprüfungsverfahren entsprach, sondern tatsächlich erst ab 2008 keine Vertriebsressourcen mehr zur Verfügung standen und aufgrund dessen kein erfolgreicher Vertrieb möglich war, sehr wohl jedoch zu Vertragsabschluss Vertriebsabsicht bestand, ist entgegenzuhalten, dass bereits im Jahresabschluss 2006 der ***LS*** GmbH von den Wirtschaftsprüfern festgehalten wurde, dass bei Erstellung des Jahresabschlusses 2006 im April 2007 die Geschäftsführung der ***LS*** GmbH von einer verringerten Mitarbeiteranzahl ausgeht. Diese Angabe der Geschäftsführung gegenüber der Wirtschaftsprüfung ist glaubhaft, da anderenfalls ein Fortbestand des Unternehmens trotz der buchmäßigen Überschuldung

überhaupt nicht zu begründen gewesen wäre. Der Beschwerdeführerin war somit nach Ansicht des Senates zum Abschluss des Vertriebsvertrages klar, dass sich die Mitarbeiteranzahl zur Beseitigung der von den Abschlussprüfern im Jahresabschluss 2006 festgestellten Unsicherheit des Fortbestandes des Unternehmens weiter verringern musste. Wenn der Geschäftsführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht angibt, dass ein weiterer Mitarbeiter im ersten Halbjahr 2008 das Unternehmen verlassen hat und die Beschwerdeführerin daher erst ab 2008 keine Vertriebsressourcen hatte, entspricht dies zwar auch den Mitarbeiterzahlen der Jahresabschlüsse, jedoch ist davon auszugehen, dass diese Verringerung der Mitarbeiter bereits bei Vertragsabschluss der streitgegenständlichen Vereinbarung für die Beschwerdeführerin erkennbar war und korrespondiert auch mit den Feststellungen der Außenprüferin.

Die von der Beschwerdeführerin als Ursache für den erfolglosen Vertrieb angeführte Finanzkrise spiegelt sich zwar tatsächlich in den Umsatzzahlen 2008 (€ 377.000) wieder, aber bereits die Umsätze im Jahr 2009 iHv. € 839.000 und die Umsätze in den Folgejahren übertrafen konstant die Umsatzzahlen der Jahre 2005 (€ 607.000) und 2006 (€ 533.000) sowie unter Außerachtlassung des Umsatzes aus einem Lizenzvertrag iHv. € 750.000 auch den Umsatz aus dem Jahr 2007 iHv. € 564.000 (dies im Übrigen bei ab 2008 gleichbleibenden Mitarbeiterzahlen). Obwohl sich die Umsatzzahlen somit in relativ kurzer Zeit wieder stabilisierten, erfolgte auch in diesen Jahren keine Realisierung eines Geschäftsabschlusses hinsichtlich der ***B*** Software. Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin weder in den streitgegenständlichen Jahren noch in den darauffolgenden Jahren einen Vertriebs Erfolg hinsichtlich der ***B*** Software erzielen konnte, resultiert aus der Aussage des ehemaligen Geschäftsführers und ist auch unstrittig.

Die von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze ergeben sich aus ihren Abgabenerklärungen, die Mitarbeiterzahlen aus ihren Jahresabschlüssen und dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Akteninhalt.

Die Feststellungen hinsichtlich der Umgründungsvorgänge zwischen der ***LS*** GmbH und der Beschwerdeführerin einerseits und in weiterer Folge zwischen der ***LS*** GmbH und der Beschwerdeführerin sowie der ***BI*** AG ergeben sich aus den vertraglichen Grundlagen hierzu und sind unstrittig.

Die Feststellungen hinsichtlich der Vertriebsvereinbarung 31.12.2009 gründen sich auf den Inhalt der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Vereinbarung. Die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarung ist unstrittig.

Die Daten betreffend die Körperschaftsteuerbescheide der Beschwerdeführerin sind aus dem Abgabeformationssystem des Bundes und der Inhalt des Prüfungsauftrages ist aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2010 bis 2012

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Tatsachen iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. zB VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2010 bis 2012 lediglich vor, dass es aufgrund der Ausführungen in ihrer Beschwerde zu keiner Änderung hinsichtlich der ursprünglichen erlassenen Körperschaftsbescheide käme und daher die Voraussetzungen zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2010 bis 2012 fehlen. Weiteres substantiiertes Vorbringen hinsichtlich der von der belangten Behörde erlassenen Wiederaufnahmebescheide erstattete die Beschwerdeführerin nicht.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen in der über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. des Prüfungsberichtes. Im Prüfungsbericht unter TZ 5 stellt die belangte Behörde dar, dass der Vertriebsvertrag vom Juni 2007 eine neu hervorgekommene Tatsache bzw. ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist, welcher zu geänderten Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2010 bis 2012 führte.

Dass die belangte Behörde auf Grund dieses neu hervorgekommenen Vertriebsvertrages zu Recht davon ausgegangen ist, dass mit diesem Vertriebsvertrag kein steuerlich anzuerkennendes Geschäft abgeschlossen wurde, und daher zu Recht die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat, wird im Folgenden dargelegt.

Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer 2010 bis 2013

a) Betreffend steuerliche Anerkennung des Vertriebsvertrages

Gemäß § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10. 5. 1988, 87/14/0084, ÖStZB 1989, 40).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, 0029, mwN).

Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (VwGH 26.04.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche 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. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; 26.4.2012, 2008/15/0315, je mwN).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien erfüllt und umgesetzt werden (VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Der tatsächlichen Erfüllung von zwischen nahestehenden Personen geschlossenen Rechtsgeschäften kommt, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt betont hat, besonderes Gewicht für deren steuerliche Anerkennung zu (VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134; 29.06.2016, 2013/15/0301).

Von besonderer Relevanz für die Anerkennung eines solchen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ist dabei, dass sowohl die tatsächliche Leistungserbringung wie auch die Abrechnung in der ursprünglichen Leistungsvereinbarung Deckung finden. Fehlt eine solche Vereinbarung überhaupt oder weicht die Ausführung stark von der Vereinbarung ab, spricht dies gegen die steuerliche Anerkennung (VwGH 29.06.2022, Ro 2021/15/0026 unter Hinweis auf VwGH 24.09.2014, 2011/13/0092).

Im vorliegenden Fall wird die Nahebeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ***BP*** GmbH & Co KG einerseits durch die aufschiebende Bedingung in der Vertriebsvereinbarung, wonach der Vertrag erst gültig ist, wenn zwischen der ***BI*** AG und ***LS*** GmbH eine gesellschaftsrechtliche Beziehung in der Weise entsteht, dass ***LS*** GmbH bis zum 15.12.2007 11 % Anteile an der ***BI*** AG erhält, und andererseits durch die bereits in dieser Vereinbarung vom 29.6.2007 erteilte Zustimmung beider Vertragsparteien hinsichtlich der Einzelrechtsnachtsfolge von ***LS*** GmbH zur Beschwerdeführerin aufgrund eines Geschäfts- und Betriebsüberganges erzielt.

Durch die nachfolgenden Umgründungsvorgänge vom 25.7.2007 und vom 30.7.2007 sind die Bedingungen der Vertriebsvereinbarung erfüllt und sind sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ***BP*** GmbH & Co KG 100% ige Töchtergesellschaften der ***BI*** AG. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen sind somit zu prüfen.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist die streitgegenständliche Vereinbarung schon mangels genauer Bestimmungen zu den Zahlungsmodalitäten weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen noch hat sie aufgrund dessen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Besonders schwer wiegt, dass der Vertriebsvertrag keinerlei Regelungen betreffend die Fälligkeit der Vertriebsgebühr vorsieht. Die Bestimmungen der mit dieser Vereinbarung in engem Zusammenhang stehenden Rangrücktrittserklärung betreffend Zahlungsmodalitäten werden von der Beschwerdeführerin nicht eingehalten, sodass auch diese Erklärung keiner der von der Rechtsprechung geforderten Kriterien entspricht.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach die Vereinbarung dem Fremdverhaltensgrundsatz und somit dem dritten von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterium entspricht, werden die Ausführungen der Lizenzvereinbarung mit ***S*** AG, insbesondere hinsichtlich Preis und Lizenzgebühr, entgegengehalten, aber auch die Lizenzvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***BP*** GmbH & Co KG sowie ***BI*** AG, hinsichtlich Lizenzzahlung. Beide Verträge regeln die Fälligkeit der Lizenzzahlung eindeutig und klar, sodass ein eventueller Zahlungsverzug zeitlich genau bestimmbar ist.

Zusammenfassend kommt der Senat zum Schluss, dass die streitgegenständliche Vereinbarung keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat, es durch die weder aus der Vertriebsvereinbarung noch aus der mit ihr im engen Zusammenhang stehenden Rangrücktrittserklärung ableitbaren Bezahlvorgänge durch die Beschwerdeführerin an der vom VwGH geforderten Publizität fehlt, und die von der Beschwerdeführerin mit anderen Vertragspartnern abgeschlossenen vergleichbaren Vertriebsverträge bzw. mit den verbundenen Unternehmen zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossenen vergleichbaren Vertriebsverträge einer Fremdüblichkeit der streitgegenständlichen Vereinbarung entgegenstehen.

Die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur müssen kumulativ vorliegen (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG²⁰, § 2 Rz 160). Aus Sicht des erkennenden Senates erfüllt die streitgegenständliche Vereinbarung jedoch keine einzige der vom VwGH geforderten Voraussetzungen. Somit war die steuerliche Anerkennung dieser Vereinbarung dem Grunde nach zu versagen.

b) Betreffend Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

Die in den Jahren 2007 bis 2011 geltend gemachten Betriebsausgaben iHv. jährlich € 100.000 als Absetzung für Abnutzung (Afa) für das Vertriebsrecht sind als Folge der Schlussfolgerungen des Senates zu Unrecht geltend gemacht worden, da mangels steuerlicher Anerkennung des Vertriebsvertrages kein Vertriebsrecht auf die Beschwerdeführerin übergegangen ist.

Es ist nunmehr zu überprüfen, ob ein Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für die in den verjährten Jahren zu Unrecht geltend gemachten Afa Beträge vorgenommen werden darf.

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§7 und 8).

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, 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 Bundesabgabenordnung. Gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung § 4 Abs. 2 Z 2 durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass 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 sind, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender.

§ 7 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sieht vor, dass Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke

(§ 23) ist. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs.1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Zeiträumen 2007 bis 2009 einerseits und den Jahren 2010 und 2011 andererseits zu unterscheiden.

Die Verjährungsfrist betreffend Körperschaftsteuer beträgt laut § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Für die Körperschaftsteuer 2007 beginnt diese Frist mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2012 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 4.5.2009 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2013 mit 31.12.2013 abgelaufen ist.

Für die Körperschaftsteuer 2008 beginnt diese Frist mit Ablauf des Jahres 2008 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2013 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 14.9.2009 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2014 mit 31.12.2014 abgelaufen ist.

Für die Körperschaftsteuer 2009 beginnt diese Frist mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2014 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 1.12.2010 verlängert sich dieser Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2015 mit 31.12.2015 abgelaufen ist.

Somit waren die **Zeiträume 2007 bis 2009** zum Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 am 28.10.2017 gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits **verjährt**.

Für die Körperschaftsteuer 2010 beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen und würde grundsätzlich mit 31.12.2015 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 23.12.2011 verlängert sich jedoch diese Frist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr. Durch die von der belangten Behörde durchgeführte Außenprüfung im Jahr 2016 kam es zu nach außen erkennbaren Amtshandlungen betreffend Körperschaftsteuer 2010, sodass sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängerte (§ 209 Abs. 1 Satz 2 BAO). Zum Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 am 28.7.2017 ist Verjährung daher noch nicht eingetreten.

Für die Körperschaftsteuer 2011 beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2011 zu laufen würde grundsätzlich mit 31.12.2016 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 31.5.2012 verlängert sich jedoch diese Frist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2011 am 28.7.2017 ist Verjährung daher noch nicht eingetreten.

Betreffend Körperschaftsteuer 2012 und Körperschaftsteuer 2013 wurden die Bescheide am 10.8.2017 bzw. am 4.9.2017 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO erlassen.

Für eine Fehlerberichtigung, die bereits verjährte Zeiträume betrifft, im konkreten Fall die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Afa-Beträge der Jahre 2007 bis 2009, sieht der § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 - neben der den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG widersprechenden Vermögensübersicht- - noch weitere Voraussetzungen vor. Unter anderem ist eine Fehlerberichtigung nach Teilstrich 2 leg. cit. nur insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Kein Zu- oder Abschlag erfolgt demnach bei Fehlern, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben. Es muss also die Möglichkeit bestehen, dass der Bilanzierungsfehler noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat (VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

Unter Bilanzberichtigung iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG wird der Ersatz eines unzulässigen Bilanzansatzes durch einen steuerlich zulässigen Bilanzansatz, das Entfernen eines Bilanzansatzes oder die nachträgliche Aufnahme eines Bilanzansatzes verstanden (Zorn in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 RZ 126). Durch die den § 7 Abs. 2 KStG iVm § 7 EStG widersprechende Geltendmachung der Afa betreffend die Jahre 2007 bis 2011 mangels steuerlichen Anerkennung der Vertriebsvereinbarung vom 29.6.2007 und somit aufgrund des unzulässigen Bilanzansatzes des Vertriebsrechtes liegt ein Fehler vor, der grundsätzlich von der Definition des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG umfasst ist.

Aufgrund der Nichtanerkennung des Vertriebsvertrages ist in der Bilanz der Beschwerdeführerin nach Korrektur des Bilanzierungsfehlers kein Vertriebsrecht aus streitgegenständlicher Vereinbarung ausweisbar, sodass es daher zu keinen steuerlichen Auswirkungen des Fehlers in nichtverjährten Jahren kommen kann.

Der erkennende Senat kommt daher zum Schluss, dass die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2007 bis 2009 geltend gemachten und im Jahr 2017 bereits verjährten Afa Beträge iHv. € 300.000 einem Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG mangels steuerlicher Auswirkung infolge des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes aus der Bilanz nicht zugänglich sind. Der Bescheid der belangten Behörde wird daher in dieser Höhe abgeändert.

c) Verlustvorträge

Sowohl der Außenprüfungsbericht als auch die Beschwerde weisen einen vortragsfähigen Verlust für das Jahr 2011 vor den Änderungen durch die Außenprüfung iHv. € 5.110.833,25 aus. Im Hinblick darauf, dass der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2010 vom 23.12.2011 einen Betrag iHv. € 31.123,09 als Verlustabzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzog, ergibt sich hiermit ein vortragsfähiger Verlust für das Jahr 2010 vor den Änderungen durch die Außenprüfung iHv. € 5.141.956,34.

Aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes erfolgt im Jahr 2010 nunmehr ein Verlustabzug iHv. € 106.123,09. Die Verlustabzüge der Jahre 2011 iHv. € 11.830,56, 2012 iHv. € 30.067,63 sowie 2013 iHv. € 59.163,41 bleiben unverändert. Die abziehbaren **Verlustvorträge** belaufen sich somit für das Jahr **2010** auf **€ 5.141.956,34**, für das Jahr **2011** auf **€ 5.035.833,25**, für das Jahr **2012** auf **€ 5.024.002,69**, für das Jahr **2013** auf **€ 4.993.935,06** und für das Jahr **2014** auf **€ 4.934.771,45**.

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 Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als die steuerliche Anerkennung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Afa Beträge nicht auf einer Rechtsfrage, sondern auf einer Würdigung des Sachverhalts aufgrund der Angehörigenjudikatur im Rahmen der Beweiswürdigung beruht.

Hinsichtlich der Ablehnung einer Berichtigung durch Gewinnzuschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 betreffend die verjährten Jahre mangels steuerlicher Auswirkung stützt sich das Erkenntnis auf die oben genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Daher ist eine Revision auch aus diesem Grund nicht zulässig.

Das Erkenntnis betreffend Beschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wurde ausschließlich auf Basis geltender Normen gefasst. Es lag keine entsprechende Rechtsfrage vor. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. November 2023