

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Rauscher und Mag. Glashüttner als Richter sowie Mag. Aust und Mag. Kühberger-Leeb als fachkundige Laienrichterinnen im Beisein der Schriftführerin Lisa Pfungstl über die Beschwerden der \*\*\*Bf-GmbH\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch die Puntigam Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Hauptstraße 39, 8093 St. Peter am Ottersbach, vom 27.08.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 14.05.2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 sowie Körperschaftsteuer 2015 und 2016 nach mündlicher Verhandlung am 18.03.2024 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 20.11.2008 unter der Firma \*\*\*Bf-GmbH-Name\_alt1\*\*\* gegründete, im Jahr 2012 nach Neufassung des Gesellschaftsvertrages (OZ 29) in \*\*\*Bf-GmbH-Name\_alt2\*\*\* umbenannte und – nach Übernahme des Vermögens der \*\*\*C-KG\*\*\* gemäß § 142 UGB zum 31.12.2017 (Generalversammlungsbeschluss vom 24.09.2018) – im Jahr 2018 in \*\*\*Bf-GmbH\*\*\* umbenannte Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind Ing. \*\*\*C\*\*\* (vertritt die Beschwerdeführerin seit 24.09.2018 selbständig) und die \*\*\*H-GmbH\*\*\* (\*\*\*H\*\*\* vertritt

die Gesellschaft seit 16.02.2012 selbständig) (siehe den Firmenbuchauszug vom 17.09.2020, OZ 36).

Chronologie (Zahl in Klammer = Eintragsnummer Firmenbuch):

## 2008 bis 2011

- 20.11.2008 (1)      **Gesellschaftsvertrag zur Gründung der Firma \*\*\*Bf-GmbH-Name\_alt1\*\*\***
- Geschäftszweig: Entwicklung, Produktion und Vertrieb von technischen Produkten
- Geschäftsanschrift: \*\*\*
- Geschäftsführer: \*\*\*X1\*\*\*
- Gesellschafter: \*\*\*X2\*\*\*, \*\*\*X3\*\*\*, \*\*\*K1\*\*\*, \*\*\*X4\*\*\*, \*\*\*X1\*\*\*, \*\*\*R\*\*\*, \*\*\*X5\*\*\*
- 27.04.2011 (3)      **Eintragung Anteilsübertragung**
- Löschung als Gesellschafter: \*\*\*X2\*\*\*, \*\*\*X3\*\*\*, \*\*\*X4\*\*\*, \*\*\*X1\*\*\*, \*\*\*X5\*\*\*
- Eintragung als Gesellschafter: \*\*\*J\*\*\*
- Eintragung Anteilserhöhung: \*\*\*K1\*\*\*, \*\*\*R\*\*\*
- 30.04.2011 (4)      **Eintragung Änderung Geschäftsführer**
- Löschung als Geschäftsführer: \*\*\*X1\*\*\*
- Eintragung als Geschäftsführer: \*\*\*R\*\*\*
- 13.05.2011      **Abschluss des Bestandvertrages** mit der \*\*\*Einkaufszentrum1-GmbH\*\*\* für den Betrieb einer LED-Video-Wall in der \*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\*

Im Jahr 2011 erzielte die Beschwerdeführerin laut Umsatzsteuererklärung vom 15.03.2013 und Umsatzsteuerbescheid vom 18.03.2013 keine Umsätze (Gesamtbetrag der Vorsteuern: 0 €).

## 2012

- 16.02.2012 (6)      **Notariatsakt (OZ 25)**

Neue Gesellschafter: Ing. \*\*\*C\*\*\*, \*\*\*H-GmbH\*\*\*, \*\*\*K2-GmbH1\*\*\*  
(GF: \*\*\*K2\*\*\*)

Anteilsverminderung: \*\*\*K1\*\*\*, \*\*\*R\*\*\*, \*\*\*J\*\*\*

16.02.2012 (6)

### **Generalversammlungsbeschluss**

Gesellschaftsvertrag (OZ 29)

Umbenennung in \*\*\*Bf-GmbH-Name\_alt2\*\*\*

Neuer Geschäftszweig: Marketing und Handel

Neue Geschäftsanschrift: \*\*\*

Abberufung als Geschäftsführer: \*\*\*R\*\*\*

Berufung als Geschäftsführer: \*\*\*H\*\*\* (Geschäftsführervertrag OZ  
69/38)

16.02.2012

### **Darlehensvereinbarungen (OZ 22/2-13)**

\*\*\*K1\*\*\* (29.166 €), \*\*\*R\*\*\* (35.417 €), \*\*\*J\*\*\* (35.417 €), Ing.  
\*\*\*C\*\*\* (28.125 €), \*\*\*H-GmbH\*\*\* (71.875 €), \*\*\*K2-GmbH1\*\*\*  
(100.000 €) – Summe: 300.000 €

Die Darlehensvereinbarungen lauten in ihren wesentlichen Punkten:

#### *1. Vertragsgegenstand*

*Der Darlehensgeber gewährt der Darlehensnehmerin ein Darlehen in Höhe von [Betrag] (in Worten: Euro [Betrag]). Der Darlehensgeber wird den Darlehensbetrag auf das Bankkonto bei der [Bank], [Kontonummer] lautend auf [Beschwerdeführerin] bis zum 29. Februar 2012 überweisen.*

#### *2. Kündbarkeit des Darlehens*

*Das Darlehen ist bis zum 31. Dezember 2014 unkündbar. Von diesem Zeitpunkt an kann jeder Vertragspartner unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist die Darlehensvereinbarung zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres aufkündigen.*

#### *3. Verzinsung des Darlehens*

*Das Darlehen ist mit 3,5 % zu verzinsen. Die Zinsen sind erstmals zum 31. Dezember 2012 und dann jährlich im Nachhinein jeweils am 31. Dezember an den Darlehensgeber auf das Bankkonto bei der [Bank], [Kontonummer], lautend auf [Gesellschafter] zu entrichten.*

Im Jahr 2012 erwarb die Beschwerdeführerin eine LED-Video-Wall zum Betrieb in der \*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\* und eine LED-Video-Wall zum Betrieb im \*\*\*Einkaufszentrum2\*\*\* (Zugang im Jahr 2012 laut Anlagenspiegel [OZ 62/8]: 189.556,21 €; zum Betrieb siehe auch die vorgelegten Unterlagen in OZ 54/23-48).

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2012 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012, OZ 62):

|                          | 2012        |
|--------------------------|-------------|
| Erlöse ohne § 109a       | 11.828,36 € |
| übrige Erträge/Einnahmen | 1.723,74 €  |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagtem) Körperschaftsteuerbescheid 2012:

|                              | 2012         |
|------------------------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | -71.806,95 € |
| Einkommen                    | 0,00 €       |

## 2013

27.09.2013      **Rückstehungserklärungen:** \*\*\*K2-GmbH1\*\*\* (OZ 37/4 = OZ 69/32), \*\*\*R\*\*\* (OZ 69/33), \*\*\*H-GmbH\*\*\* (OZ 69/34), \*\*\*K1\*\*\* (OZ 69/35), \*\*\*J\*\*\* (OZ 69/36 = OZ 69/37), Ing. \*\*\*C\*\*\* (nicht vorgelegt)

Die **Rückstehungserklärungen** (siehe dazu auch den am 02.10.2014 bei der Abgabenbehörde eingegangenen Jahresabschluss zum 31.12.2013 [OZ 63/1], worin im Anhang unter Punkt 6 "Negatives Eigenkapital" ausgeführt ist, dass die Gesellschafter für ihre Darlehen von 319.600,77 € eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten und aus diesem Grund zur Zeit keine Insolvenzgefahr bestehe) lauten wie folgt:

*In der Bilanz der [Beschwerdeführerin] zum 31. Dezember 2012 ist ein Gesellschafterdarlehen einschließlich Zinsen in Höhe von [Betrag] von [Gesellschafter] ausgewiesen.*

*[Der Gesellschafter/die Gesellschafterin] [erklären], mit einem Betrag in Höhe von [Betrag] (in Worten: Euro [Betrag]) aus der oben angeführten Forderung im Rang gegenüber sämtlichen anderen Gläubigern der [Beschwerdeführerin] bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückzustehen.*

*[Dem Gesellschafter/der Gesellschafterin] steht der Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens ab der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch die Generalversammlung insoweit anteilig in Höhe des positiven Eigenkapitals zu den anderen Gesellschafterdarlehen zu, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden ist.*

*Ferner erklären die Gesellschafter, dass solange keine Gewinnausschüttung erfolgt, bis die entsprechenden Darlehen getilgt sind.*

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2013 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2013, OZ 63):

|                          | 2013        |
|--------------------------|-------------|
| Erlöse ohne § 109a       | 26.726,84 € |
| Erlöse Anlagevermögen    | 8.300 €     |
| übrige Erträge/Einnahmen | 669,90 €    |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagtem) Körperschaftsteuerbescheid 2013:

|                              | 2013         |
|------------------------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | -80.464,91 € |
| Einkommen                    | 0 €          |

## 2014

29.08.2014 **Jahresabschluss zum 31.12.2013** (OZ 63/1)

Unterfertigung durch \*\*\*H\*\*\*

23.12.2014 **Kündigung des Bestandvertrages** mit der \*\*\*Einkaufszentrum1-GmbH\*\*\* für den Betrieb einer LED-Video-Wall in der \*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\* zum 31.03.2015 (OZ 54/52)

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2014 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2014, OZ 64):

|                                      | 2014        |
|--------------------------------------|-------------|
| Umsatzerlöse (Waren-Leistungserlöse) | 28.095,54 € |

|                       |          |
|-----------------------|----------|
| Erlöse Anlagevermögen | -        |
| Übrige Erträge        | 158,37 € |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagten)  
Körperschaftsteuerbescheiden 2014:

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
|                              | 2014         |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | -42.805,45 € |
| Einkommen                    | 0 €          |

## 2015

- 09.01.2015      **Rechnung über Verkauf der LED-Video-Wall** beim  
\*\*\*Einkaufszentrum2\*\*\* um 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer (OZ 23/1)
- 28.02.2015 (10)      **Eintragung Gesellschafterwechsel**  
  
Eintragung als Gesellschafter: \*\*\*K2-GmbH2\*\*\*  
  
Löschung als Gesellschafter: \*\*\*K2-GmbH1\*\*\*
- 05.03.2015 (11)      **Eintragung Gesellschafterwechsel**  
  
Eintragung als Gesellschafter: \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*  
  
Löschung als Gesellschafter: \*\*\*K2-GmbH2\*\*\*
- 29.04.2015      **Rechnung über Verkauf der LED-Video-Wall** in der  
\*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\* um den Betrag von 22.900 € zuzüglich  
Umsatzsteuer (OZ 23/2)
- 28.08.2015 (12)      **Notariatsakt (OZ 24)**  
  
Löschung als Gesellschafter: \*\*\*K1\*\*\*, \*\*\*R\*\*\*, \*\*\*J\*\*\*, \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*  
  
Eintragung Anteilserhöhung: Ing. \*\*\*C\*\*\*, \*\*\*H-GmbH\*\*\*
- 26./28.08.2015      **"Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz"** (OZ 20/3  
iVm OZ 51)

## Erklärung der Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage

11.09.2015

**Jahresabschluss zum 31.12.2014** (OZ 64/1)

Unterfertigung durch \*\*\*H\*\*\*

Aus dem Verkauf der beiden LED-Video-Walls erzielte die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 insgesamt 52.900 € (verbucht am 16.01.2015 [OZ 26/3] und am 10.06.2015 [OZ 26/4]).

Am 26.08.2015 bzw. 28.08.2015 unterfertigten die Gesellschafter eine als "Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz" bezeichnete Erklärung zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" (OZ 20/3; Echtheit der Unterschriften notariell beurkundet, OZ 51).

In der Folge überwies die Beschwerdeführerin einen Betrag von 50.000 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* (verbucht am 31.08.2015 [OZ 26/3]).

Mit **Notariatsakt vom 28.08.2015** (OZ 24/1) trat bzw. traten 1) \*\*\*K1\*\*\* und \*\*\*J\*\*\* ihre Geschäftsanteile (welche zur Hälfte eingezahlten Stammeinlagen von 4.900 € und 5.950 € entsprachen) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklagen um den Abtretungspreis von 1 € an Ing. \*\*\*C\*\*\*, 2) \*\*\*R\*\*\* seinen Geschäftsanteil (welcher einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von 5.950 € entsprach) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklage um den Abtretungspreis von 1 € an die \*\*\*H-GmbH\*\*\* und 3) die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* ihren Geschäftsanteil (welcher einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von 7.000 € entsprach) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklage um den Abtretungspreis von 1 € an Ing. \*\*\*C\*\*\* und die \*\*\*H-GmbH\*\*\* ab (siehe Seite 2-3).

Bei Erstellung des Jahresabschlusses 2014 (unterzeichnet von \*\*\*H\*\*\* am 11.09.2015) wurden die Darlehensverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber den Gesellschaftern steuerneutral auf die ungebundene Kapitalrücklage umgebucht.

Umbuchungen (siehe Aufstellung in OZ 20):

| Konto | Gegenkonto | Betrag      | Text               | Gesellschafter                       |
|-------|------------|-------------|--------------------|--------------------------------------|
| 9320  | 3481       | 76.631,46 € | UB Kapitalrücklage | ***H***                              |
| 9320  | 3482       | 56.537,79 € | UB Kapitalrücklage | ***K2-GmbH1*** Rnf<br>***K2-GmbH3*** |
| 9320  | 3483       | 37.729,23 € | UB Kapitalrücklage | ***R***                              |

|      |        |             |                    |              |
|------|--------|-------------|--------------------|--------------|
| 9320 | 3484   | 37.729,21 € | UB Kapitalrücklage | ***J***      |
| 9320 | 3485   | 31.055,68 € | UB Kapitalrücklage | ***K1***     |
| 9320 | 3486   | 29.916,63 € | UB Kapitalrücklage | Ing. ***C*** |
|      | Summe: | 269.600 €   |                    |              |

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2015 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015, OZ 66):

|                                          |          |
|------------------------------------------|----------|
|                                          | 2015     |
| Umsatzerlöse (Waren-<br>Leistungserlöse) | 3.500 €  |
| Anlagenerlöse                            | 52.900 € |
| Übrige Erträge                           | 172,79 € |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagten) Körperschaftsteuerbescheid 2015 (OZ 5):

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
|                                 | 2015         |
| Einkünfte aus<br>Gewerbebetrieb | -87.878,78 € |
| Einkommen                       | 0 €          |

## 2016

Für das Jahr 2016 erklärte die Beschwerdeführerin Umsatzerlöse von 40.000 €. Dazu legte sie mit 07.12.2015 datierte Vereinbarungen mit der \*\*\*C-KG\*\*\*, mit der \*\*\*C2-KEG\*\*\*, mit der \*\*\*C-GmbH\_&\_Co\_KG\*\*\* und mit der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* (Geschäftsführer: \*\*\*H\*\*\*) sowie eine mit 15.06.2016 datierte Vereinbarung mit \*\*\*C3\*\*\* über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten" vor (die Abgabenbehörde äußerte dazu die Vermutung, es könne sich um Scheinrechnungen zum Zwecke der steuerlichen Ergebnisminderung bei den "Leistungsempfängern" handeln, wobei sich bei der Beschwerdeführerin aufgrund der offenen Verlustabzüge aus den Vorjahren im Betrag von 282.956,09 € keine ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben; einzig die im Zusammenhang mit der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* verbuchten Erträge wurden "neutralisiert" – siehe letzter Absatz der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung).

## Verfahrensablauf

### Außenprüfung

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 22.09.2017** führte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 durch. Dabei traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, dass die Gesellschafter im Jahr 2015 auf nicht werthaltige Forderungen verzichtet haben, die gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerwirksam sind.

Mit **E-Mail vom 12.10.2017** verlangte die Prüferin die Offenlegung der "Verträge bezüglich der Umwandlung von Darlehen in Kapitalrücklagen".

Mit **E-Mail vom 12.10.2017** (OZ 20/1) legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- einen "**Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz**" (OZ 20/3) samt notarieller Beurkundung der Echtheit der Unterschriften (OZ 51), wonach sich die Gesellschafter durch ihre Unterschriften am 26.08.2015 und am 28.08.2015 bereit erklärt hätten, die angeführten Darlehensbeträge, für die sie bereits eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten, rückwirkend mit 31.12.2014 in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwidmen, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausgewiesen sei.

Mit **E-Mail vom 11.12.2017 (OZ 21/1)** legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- den notariellen Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 betreffend die Geschäftsanteile des \*\*\*K1\*\*\*, des \*\*\*R\*\*\* und des \*\*\*J\*\*\* sowie der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* um jeweils 1 € an Ing. \*\*\*C\*\*\* und die \*\*\*H-GmbH\*\*\*,
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*C-KG\*\*\* über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 20.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/3);
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*C2-KEG\*\*\* über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Aufbereitung von Kalkulationsvorlagen, Produktbeschreibungen und Vertriebsunterlagen sowie Unterstützung bei Neukundenakquise) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 20.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/4);

- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*C-GmbH\_&\_Co\_KG\*\*\* über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 10.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/5);
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* (Geschäftsführer: \*\*\*H\*\*\*) über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 10.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/6);
- eine mit 15.06.2016 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit \*\*\*C3\*\*\* über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Aufbereiten von Kalkulationsvorlagen, Produktbeschreibungen und Vertriebsunterlagen sowie Unterstützung bei Neukundenakquise) für den Zeitraum 01.07.2016 bis 31.12.2016 um über 1.000 € exkl. USt (OZ 21/2).

Mit **Schreiben vom 16.01.2018** (OZ 22) legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- sechs mit 16.02.2012 datierte "Darlehensvereinbarungen" (OZ 22) über Darlehen an die Beschwerdeführerin von \*\*\*R\*\*\* und von \*\*\*J\*\*\* jeweils im Betrag von 35.417 €, von Ing. \*\*\*C\*\*\* im Betrag von 28.125 €, von \*\*\*K1\*\*\* im Betrag von 29.166 €, von der \*\*\*K2-GmbH1\*\*\* im Betrag von 100.000 € und von der \*\*\*H-GmbH\*\*\* im Betrag von 71.875 € als Darlehen (jährliche Verzinsung jeweils 3,5%).

Der **Niederschrift über die Einvernahme des steuerlichen Vertreters vom 19.03.2018** (OZ 32) der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass es sich bei den Rückstehungserklärungen um eine handelsrechtliche Maßnahme zur Rechtfertigung eines negativen Eigenkapitals gehandelt habe, um darzustellen, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliege (Seite 1). Die Umwidmung sei eine reine handelsbilanzrechtliche Maßnahme gewesen, um die Bilanz zum 31.12.2014 besser darzustellen und die Bilanzkennzahlen zu verbessern. Die Einlagen seien nicht zum Zeitpunkt des Ausscheidens erfolgt. Diese Einlage ins Kapitalvermögen sei rückwirkend zum 31.12.2014 erfolgt, wobei Darlehen aus dem Jahr 2012, für die es eine Rückstehungserklärung gegeben habe, umgewidmet worden seien. Der Beschluss sei zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im August 2015 zur Bilanz 31.12.2014 gefasst worden, um das Bilanzbild besser darzustellen. Ziel sei die Erreichung besserer Bilanzkennzahlen gewesen (Seite 2).

Der **Niederschrift über die Einvernahme des \*\*\*H\*\*\* vom 20.04.2018 (OZ 34)** ist zu entnehmen, - zur Frage, warum die Beschwerdeführerin von 2012 bis 2015 weder Zinsen noch

Darlehensrückzahlungen an die Gesellschafter geleistet habe – dass es wirtschaftlich nicht möglich gewesen sei, da der Anlauf für das Projekt sehr lange gedauert habe und man mit der langen Frist des Kapitalbedarfs nicht gerechnet habe. Der Anfang sei sehr kapitalintensiv, die Montage der Video-Wall in der \*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\* sei sehr aufwendig gewesen. In \*\*\*Einkaufszentrum1\*\*\* hätten die Kosten für die Errichtung der Werbewall ca. 180.000 € gekostet. Sehr aufwendige Installationsarbeiten - Strom. \*\*\*J\*\*\* und \*\*\*K1\*\*\* seien auf ihn zugekommen, dass er investiere und \*\*\*K2\*\*\* und Ing. \*\*\*C\*\*\* hätten auch durch ihn investiert. Nach und nach seien sie aber zur Erkenntnis gekommen, dass die angekündigten Werbeverträge gar nicht zustande gekommen seien. Die meisten Werbeeinschaltungen seien durch ihn (\*\*\*H\*\*\*) zustande gekommen. Er habe geschaut, dass zumindest die Betriebskosten abgedeckt worden seien. Sehr wartungsintensiv, es hätten durch die Einnahmen höchstens die laufenden Kosten abgedeckt werden können. Ich bin erst später draufgekommen, dass man mit zwei Video-Walls nicht wirtschaftlich überlebensfähig sei. \*\*\*J\*\*\* - \*\*\*Beruf\*\*\* - habe sich um die Werbeverträge kümmern wollen. Es hätten jedoch keine Werbeverträge durch ihn abgeschlossen werden können. Es sei den neuen Gesellschaftern so verkauft worden, als würden sich die alten Gesellschafter der Beschwerdeführerin um die Werbeverträge kümmern und die neuen Gesellschafter sollten nur Kapital zur Verfügung stellen. (Zur Frage: Warum legen die ausscheidenden Gesellschafter (\*\*\*K1\*\*\*, \*\*\*J\*\*\*, \*\*\*R\*\*\*, \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*) am Tag ihres Ausscheidens ihre offenen Darlehen zum Großteil in die Beschwerdeführerin ein?) Er (\*\*\*H\*\*\*) habe als Geschäftsführer gesagt, dass sie so nicht weiterarbeiten könnten. Es müssten andere Geschäftsideen entwickelt werden, dass sie Geld verdienen. Alle Gesellschafter hätten gesagt, dass sie (alle) der Beschwerdeführerin Eigenkapital zur Verfügung stellen müssten, um uns neuen Projekten zuwenden zu können. (Zur Frage: Welches Interesse haben die austretenden Gesellschafter an der Kapitalzufuhr gehabt?) Die austretenden Gesellschafter hätten den Anteil günstig verkauft und seien nicht mehr bereit gewesen, Geld zu investieren. Eine Lösung hätte gefunden werden müssen. \*\*\*K2\*\*\* hätte einen Teil seines Geldes zurückhaben wollen. Seit zwei Jahren seien sie positiv und er versuche durch sein Netzwerk und seine Erfahrung Aufträge zu erlangen und an andere Firmen zu vermitteln. (Zur Frage: Welche Aufträge vermitteln Sie? Kurze Beschreibung?) Also er habe für die \*\*\*C-KG\*\*\* einen Großauftrag vermittelt, Fliesenauftrag für die ersten fünf Bauabschnitte des Bauvorhabens "\*\*\*\*", Auftragsvolumen ca. 900.000 €. Er unterstütze die Firmen durch sein Netzwerk, dass die Aufträge für die Firmen auch bewältigbar seien, dass sie abgearbeitet werden könnten. (Zur Frage: Die Beschwerdeführerin hat keine Dienstnehmer, wer tätigt die Banküberweisungen?) Entweder meine Tochter auf meine Anweisungen hin (beschäftigt bei der Holding) oder ich.

Bei Prüfungsabschluss traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, dass der "betrieblich veranlasste" Forderungsverzicht der Gesellschafter zur Gänze bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 steuerwirksam sei (Seite 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 20.04.2018, OZ 33).

## Steuerliche Auswirkung laut Außenprüfung:

|                                                                    | 2015         | 2016         |
|--------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erstbescheid bzw. Erstbescheid    | -87.878,78 € | 64.758,46 €  |
| Hinzurechnung lt. AP                                               | 269.600 €    | -            |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. AP (= Gesamtbetrag der Einkünfte) | 181.721,22 € | 64.758,46 €  |
| Verlustabzug lt. AP                                                | -136.290,92  | -48.568,85 € |

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.05.2018 (OZ 35)** ist zur Begründung der hier strittigen Feststellung zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin bis 2014 hohe Verluste (ca. 200.000 €) erwirtschaftet habe. Im Jahr 2015 habe die Beschwerdeführerin lediglich Umsätze von 3.500 € erzielt. In der ersten Jahreshälfte 2015 seien die wesentlichen Anlagegüter veräußert worden. Die ursprüngliche betriebliche Tätigkeit (Werbewalls) sei 2015 eingestellt worden. Die Gesellschafter **\*\*\*K1\*\*\***, **\*\*\*J\*\*\***, **\*\*\*R\*\*\*** und die **\*\*\*K2-GmbH3\*\*\*** hätten der Beschwerdeführerin kein Kapital mehr zur Verfügung stellen wollen und seien mit 28.08.2015 ausgeschieden. Die Beschwerdeführerin habe in den vergangenen Jahren ausschließlich (hohe) Verluste erwirtschaftet. Sie habe seit der Gewährung der Darlehen weder Zinsen noch Rückzahlungen an die Gesellschafter leisten können. Die betriebliche Tätigkeit sei im Jahr 2015 eingestellt worden. Eine Rückzahlung der offenen Darlehen sei zum Zeitpunkt des Verzichtes höchst unwahrscheinlich gewesen, da dies aufgrund der wirtschaftlichen Situation gar nicht mehr möglich gewesen sei. Zum anderen sei der Verzicht auf die Darlehensrückzahlung zum Zeitpunkt des Ausscheidens der genannten Gesellschafter ein gewichtiger Hinweis, dass nicht gesellschafterbezogene Überlegungen für den Forderungsverzicht maßgebend gewesen seien. Rückwirkende Parteienvereinbarungen würden steuerlich nicht anerkannt. Somit sei der Verzicht (aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 28.08.2015) auf Rückzahlung der offenen Darlehen sei erst mit 28.08.2015 wirksam. Der betrieblich veranlasste Forderungsverzicht der Gesellschafter sei zur Gänze im Jahr 2015 steuerwirksam (Seite 3).

**Bescheide**

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 14.05.2018 (OZ 4-6)** nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer 2015 und 2016 wie folgt fest:

|                                 | 2015    | 2016    |
|---------------------------------|---------|---------|
| Festgesetzte Körperschaftsteuer | 3.494 € | 4.045 € |
| Abgabennachforderung            | 1.787 € | 2.295 € |

## Beschwerden

Mit **Schreiben vom 27.08.2018** (OZ 3) erhob die Beschwerdeführerin durch ihren vormaligen steuerlichen Vertreter nach Verlängerung der Beschwerdefrist (OZ 1-2) das Rechtsmittel der Beschwerde gegen diese Bescheide und beantragte die Aufhebung des Bescheids betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 (und des Körperschaftsteuerbescheids 2015) sowie die erklärungsgemäße Festsetzung der Körperschaftsteuer 2016. Zur Begründung brachte der steuerliche Vertreter in dem Schreiben im Wesentlichen vor, dass mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26.08.2015 beschlossen worden sei, Teile der Gesellschafterdarlehen, die mit Darlehensvereinbarung vom 16.02.2012 von den Gesellschaftern an die Beschwerdeführerin gewährt worden seien, in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwandeln, um den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zum 31.12.2014 ordnungsgemäß aufstellen zu können und keine Stellungnahme im Anhang über den Fortbestand der Beschwerdeführerin seitens der Geschäftsführung abgeben zu müssen (Seite 2). Die Umwandlung in eine Kapitalrücklage sei deshalb erforderlich gewesen, damit die Beschwerdeführerin in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausweise, was nichts über die Bonität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin aussage (Seite 5 erster Absatz). Es habe daher im gegenständlichen Fall die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage zur Stärkung des Eigenkapitals der Beschwerdeführerin geführt, sodass zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € anstatt eines negativen Eigenkapitals in Höhe von - 183.145,13 € vorhanden gewesen sei. Der Grund für den Gesellschafterbeschluss sei einzig darin gelegen, dass zum 31.12.2014 eine ordnungsgemäße Bilanz ohne negatives Eigenkapital von der Geschäftsführung habe erstellt werden können. Für den Ausweis eines positiven Eigenkapitals seien unternehmensstrategische Gründe entscheidend gewesen, da der Jahresabschluss im Firmenbuch offengelegt werden müsse (Seite 5 letzter Absatz). Im gegenständlichen Fall hätten die Darlehensgeber des Gesellschafterdarlehens, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital habe ausgewiesen werden können, die Gesellschafterdarlehen einer ungebundenen Kapitalrücklage zugeführt. Durch diese Maßnahme sei das Eigenkapital der Beschwerdeführerin erhöht und das Betriebskapital der Beschwerdeführerin gestärkt worden, da die Beschwerdeführerin in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen müsse (Seite 6 erster Absatz 1). Die Umwandlung in eine ungebundene Kapitalrücklage sei der Abgabenbehörde mit dem Jahresabschluss und dem Evidenzkonto offengelegt worden (Seite 3). Die Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.696 € sei am 14.10.2015 ordnungsgemäß und termingerecht von der Beschwerdeführerin an das Finanzamt

überwiesen worden (Seite 3; siehe auch Seite 4 letzter Absatz und Seite 9 letzter Absatz). Die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage sei seitens der Abgabenbehörde als Forderungsverzicht angesehen worden. Ein Forderungsverzicht bzw. Schuldenerlass im Sinne des § 1444 ABGB sei seitens der Gesellschafter infolge der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage nicht vorgelegen. Es handle sich im gegenständlichen Fall um eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme. Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 23.09.2005, 2003/15/0078, entspreche es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet werde, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erscheine, und es sei im Falle eines gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisses bei einem Forderungsverzicht eines Gesellschafters, welcher die Beschwerdeführerin vor der Insolvenz bewahren wolle, in der Regel von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen (Seite 3 letzter Absatz bis Seite 4 erster Absatz). Die Gesellschafter hätten im gegenständlichen Fall keinen Forderungsverzicht im Sinne des Zivilrechts abgegeben und daher sei § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG überhaupt nicht anwendbar. Dies beweise auch die weitere Entwicklung der Beschwerdeführerin. Bereits im Geschäftsjahr 2016 hätte ein Jahresgewinn in Höhe von 63.208,46 € erzielt werden können und für das Geschäftsjahr 2017 werde auch ein Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € erwartet (Seite 5 zweiter Absatz). Eine Einlage liege auch dann vor, wenn ein Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung auf eine Forderung verzichte. Bei der Prüfung der Frage, ob ein Forderungsverzicht betrieblich oder sozietär veranlasst worden sei, komme es maßgeblich darauf an, ob eine derartige Maßnahme auch zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen gesetzt worden wäre. Im gegenständlichen Fall sei der Forderungsverzicht - Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage - aus sozietären Gründen aufgrund der Gesellschafterstellung erfolgt (Seite 9 erster Absatz). Ein Forderungsverzicht liege nur dann vor, wenn der Gesellschafter durch Vereinbarung mit der Gesellschaft auf seine Forderung verzichte und damit die Verbindlichkeit bei der Gesellschaft weg falle. Im gegenständlichen Fall sei die entsprechende Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin eindeutig im Interesse der Gesellschafter gewesen und ein fremder Dritter, der nicht Gesellschafter der Gesellschaft sei, hätte eine solche Zuwendung - Kapitaleinlage - nicht getätigt (Seite 9 zweiter Absatz). Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei im gegenständlichen Fall, wie sie von der Betriebsprüfung angewendet worden sei nicht anwendbar. Es habe keinen Forderungsverzicht gegeben, da die Gesellschafter ihre Darlehen in eine Kapitalrücklage - somit in Gesellschaftsrechte zum 31.12.2014 rückwirkend mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26.08.2015 umgewandelt hätten, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausgewiesen werde, was außerdem zu einem positiven Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € geführt habe. Es sei somit nie ein Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin abgegeben worden und daher könne dies bei der Beschwerdeführerin nicht zu einem steuerpflichtigen Einkommen führen (Seite 10 zweiter Absatz). § 8 Abs. 1 KStG spreche ausdrücklich von einem "Forderungsverzicht auf

Seiten des Gesellschafters". Seitens der Gesellschafter habe es keinen Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin gegeben. Ein Gesellschafterbeschluss, dass die gewährten Darlehen in eine Kapitalrücklage umgewandelt würden, stelle zivilrechtlich im Sinne des § 1444 ABGB keinen Forderungsverzicht gegenüber der Gesellschaft dar (Seite 10 dritter Absatz). Durch die Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage hätte die Beschwerdeführerin wiederum ein positives Eigenkapital erreicht und damit sei die Haftung gemäß § 78 GmbHG für die ausscheidenden Gesellschafter gegen Null reduziert worden. Im Zuge der Abtretung seien die abtretenden Gesellschafter im Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 im Punkt "Viertens" ausdrücklich auf die Nachhaftung gemäß § 78 GmbHG hingewiesen worden (Seite 4 vierter Absatz). Zum Zeitpunkt der Forderungsumwandlung im Geschäftsjahr 2015 sei intensiv an einem neuen Geschäftsfeld im Unternehmen mit den Gesellschaftern gearbeitet worden sei (Seite 3 dritter Absatz). Einige Gesellschafter hätten die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin - also das neu entwickelte Geschäftsfeld nicht mehr länger mittragen wollen, da sie dadurch weitere finanzielle Belastungen erwartet hätten und hätten ihre Gesellschaftsanteile in der Folge an die verbleibenden Gesellschafter verkauft (Seite 3 dritter Absatz; siehe auch Seite 4 zweiter und dritter Absatz). Da die Beschwerdeführerin weiterbestanden habe und ab dem Jahr 2016 bis laufend wieder Gewinne erzielt würden, handle es sich nicht um einen nicht werthaltigen Teil der umgewandelten Gesellschafterdarlehen, sondern bis zur Umwandlung in die Kapitalrücklage um eine werthaltige Darlehensforderung (Seite 3 dritter Absatz). Sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme bei den Gesellschaftern, als auch zum Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen der Gesellschafter in eine Kapitalrücklage sei keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen (Seite 3 vierter Absatz). Verluste seien bei der Beschwerdeführerin erst in den Geschäftsjahren 2012 bis einschließlich 2015 - also in vier Jahren - aufgetreten. Es sei nicht unüblich, dass in den ersten drei bis fünf Jahren bei einer Gesellschaft Anlaufverluste aufträten. Auch die Liebhabereiverordnung gehe in § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung von Anlaufverlusten von drei bis fünf Kalenderjahren aus (Seite 3 fünfter Absatz). In diesem Zusammenhang weise man darauf hin, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, \*\*\*H\*\*\*, ein besonders erfolgreicher Geschäftsmann sei und sicherlich auch die Beschwerdeführerin zum Erfolg führen werde, was er in der Zwischenzeit in den Geschäftsjahren 2016 und 2017 schon bewiesen habe. Dies sei eindeutig ein weiteres Indiz für den Wert der Gesellschaftsrechte. Es könne daher niemals von nicht werthaltigen Forderungen gesprochen werden, wie es die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung im gegenständlichen Fall unterstelle (Seite 4 dritter Absatz). Hätten die ausgeschiedenen Gesellschafter nicht an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt, so hätten sie sicherlich darauf bestanden, dass die erwerbenden Gesellschafter die ausstehende Einlage unbedingt einzahlten, damit sie nicht zur Nachhaftung gemäß § 78 Abs. 3 GmbHG in den kommenden fünf Jahren herangezogen werden könnten. Dies sei ein weiteres eindeutiges Indiz, dass die Gesellschaftsanteile nicht wertlos, sondern eindeutig werthaltig gewesen seien (Seite 4 fünfter Absatz). Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt der Umwandlung liquide

gewesen, da sie keine Bankkredite gehabt hätte. Außerdem habe sie an einen Gesellschafter am 31.08.2015 - also nach dem Gesellschafterumlaufbeschluss bezüglich der Zuführung der Gesellschafterdarlehen zur Kapitalrücklage - eine Darlehensrückzahlung in Höhe von 50.000 € überwiesen, obwohl es sich um ein Darlehen gehandelt habe, für das eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage liquide gewesen und sie sei jedenfalls immer allen ihren finanziellen Verpflichtungen termingerecht nachgekommen. Es habe weder vor der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage noch bis heute bei der Beschwerdeführerin einen Liquiditätsengpass gegeben (Seite 5 erster Absatz). Da zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € vorhanden gewesen sei, könne niemals von einer nicht werthaltigen Forderung im Umwandlungszeitpunkt ausgegangen werden. Die Eigenkapitalquote der Beschwerdeführerin habe zum 31.12.2014 59,45 % betragen, was ein weiteres Indiz gegen die nicht werthaltigen Forderungen im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei, da die erforderliche Eigenmittelquote von 8 % gemäß § 22 URG weit überschritten sei (Seite 5 letzter Absatz). Eine Forderung sei uneinbringlich, wenn im Bewertungszeitpunkt Verhältnisse bestünden, die wirtschaftliche Zweifel an der Durchsetzbarkeit der Forderung rechtfertigten, z.B. wenn ein Konkursverfahren mangels Masse eingestellt worden sei, eine Zwangsvollstreckung oder Zwangsversteigerung keinen Erfolg verspreche, wenn die Forderung verjährt sei und sich Schuldner auf diesen Umstand berufen könnten usw. Alle diese Umstände seien aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht vorgelegen. Sie habe am 31.08.2015 - nach dem Beschluss der Zuführung von Teilen von Gesellschafterdarlehen zur Kapitalrücklage - eine Darlehensrückzahlung in Höhe von 50.000 € an einen Gesellschafter getätigt. Wären die Gesellschafterdarlehen tatsächlich wertlos gewesen, hätte sie weder eine Darlehensrückzahlung vornehmen können noch eine Gesellschaftsteuer abführen können bzw. müssen. Im Falle einer Insolvenz wäre dies eindeutig eine Gläubigerbegünstigung gewesen (Seite 6 zweiter Absatz). Wäre die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen durch Gesellschafter oder im Zeitpunkt der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen insolvent gewesen, so hätte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Insolvenz anmelden müssen, um nicht einen Geschäftsführerhaftungstatbestand zu verwirklichen. Es sei seitens der Gesellschafter immer am Fortbestand der Beschwerdeführerin gearbeitet worden und es sei bereits im Geschäftsjahr 2016 gelungen, einen handelsrechtlichen Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € und im Geschäftsjahr 2017 einen weiteren handelsrechtlichen Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € zu erzielen. Auch für das Geschäftsjahr 2018 zeichne sich wiederum ein Jahresgewinn in ähnlicher Höhe wie in den Geschäftsjahren 2016 und 2017 ab. Aus der weiteren Entwicklung der Beschwerdeführerin ergebe sich, dass der Fortbestand der Beschwerdeführerin aus seinerzeitiger und heutiger Sicht gesichert sei. Es habe weder Exekutionen noch eine Insolvenzgefahr für die Beschwerdeführerin gegeben und es seien laufend sämtliche Verpflichtungen der Beschwerdeführerin termingerecht erfüllt worden. Bereits aus diesem Grund habe es sich aus der Sicht der Beschwerdeführerin niemals um nicht werthaltige

Forderungen gegenüber den Gesellschaftern gehandelt. Die Beschwerdeführerin sei liquide und werde nach Verbrauch der Bilanzverluste wieder in der Lage sein, Gewinne an ihre Gesellschafter auszuschütten (Seite 6 dritter Absatz). Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Entwicklung der Beschwerdeführerin zeige, dass im Jahr 2016 bereits ein Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € und im Geschäftsjahr 2017 ein Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € erwartet werde. Auch in den künftigen Jahren seien aus heutiger Sicht Gewinne zu erwarten. Die Beschwerdeführerin sei immer liquide gewesen und es habe keine Insolvenzgefahr bestanden, sodass es keine Zweifel am Fortbestand der Beschwerdeführerin gegeben habe. Die Beurteilung, ob eine Forderung werthaltig sei oder nicht, sei außerdem nicht zeitpunktbezogen, sondern zeitraumbezogen vorzunehmen. Auch zeitpunktbezogen habe zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € bestanden. Außerdem sei an einem Gesellschafter, der ein Gesellschafterdarlehen gewährt habe, für das er eine Rückstehungserklärung abgegeben habe, am 31.08.2015 eine Rückzahlung in Höhe von 50.000 € vorgenommen worden. Das zeige, dass die Beschwerdeführerin liquide Mittel zu diesem Zeitpunkt gehabt habe, um eine vorzeitige Tilgung eines Darlehens, für das noch eine Rückstehungserklärung bestanden habe, zu überweisen. Die Beschwerdeführerin sei zu diesem Zeitpunkt schuldenfrei gewesen und somit sei die Werthaltigkeit der in die Kapitalrücklage umgewandelten Gesellschafterdarlehen eindeutig gegeben gewesen. Auch die weitere Entwicklung der Beschwerdeführerin beweise eindeutig, dass die Werthaltigkeit der in eine Kapitalrücklage umgewandelten Gesellschafterdarlehen gegeben sei. Die Beschwerdeführerin weise zum 31.12.2016 ein positives Eigenkapital in Höhe von 59.134,94 € aus und werde zum 31.12.2017 voraussichtlich ein positives Eigenkapital in Höhe von 104.000 € ausweisen. Auch im Geschäftsjahr 2018 werde ein positives Ergebnis in Höhe von rund 50.000 € erwartet, sodass sich das positive Eigenkapital zum 31.12.2018 aufgrund 154.000 € erhöhen werde. Auch in den künftigen Geschäftsjahren würden Gewinne erwartet, sodass in den nächsten zwei Jahren ein höheres positives Eigenkapital als die seinerzeitigen Kapitalrücklagen in Höhe von 269.600 € erreicht sein werde (Seite 10 erster Absatz). Nebenbei sei anzumerken, dass die Privatpersonen aus ihrem Privatvermögen die Kapitalrücklage, - also aus bereits versteuertem Geld - finanziert und im Zuge des Verkaufes ihrer Anteile den Wert ihrer Geschäftsanteile festgelegt hätten. Diese Entscheidungen der Gesellschafter hätten sich in der Privatsphäre der Gesellschafter ereignet und nicht im betrieblichen Bereich der Beschwerdeführerin (Seite 6 letzter Absatz). Sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Steuerrecht gebe es eine klare Trennung zwischen der Sphäre der Gesellschafter und der Gesellschaft. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde diese beiden Sphären in keiner Weise vermischen. Sowohl die Zuführung von Gesellschafterdarlehen zu Kapitalrücklagen als auch die Abtretung von Gesellschaftsanteilen erfolge eindeutig in der Gesellschaftersphäre und niemals in der Gesellschaftssphäre. Es sei daher in keiner Weise ein Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgt und daher könne es sich nicht um eine nicht werthaltige Forderung im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG handeln. Diese Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 KStG beziehe sich nur auf

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die nicht in der Gesellschaftersphäre, sondern in der Gesellschaftssphäre gelegen seien. Sie beruhten auf Rechtsbeziehungen aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft und seien daher auf die ausschließlich auf der Gesellschafterebene abgewickelten Rechtsgeschäfte in keiner Weise anwendbar (Seite 7 erster Absatz). Verzicht der Gesellschafter aus gesellschaftlichen Gründen auf eine nicht voll werthaltige Forderung, so wäre aufgrund der durch § 8 Abs. 1 KStG bezweckten Sphärentrennung die bilanziell erfolgte Vermögensmehrung durch Wegfall der Verbindlichkeit auf Gesellschafterebene zu neutralisieren, zumal dieser Wegfall nicht aus ihrer betrieblichen Tätigkeit resultiere, sondern seine Wurzel ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis hat. Unabhängig vom Wert der Forderung auf Gesellschafterseite wäre demnach die Vermögensvermehrung auf Gesellschafterseite vollständig zu neutralisieren (Seite 7 zweiter Absatz). Desweiteren habe die Abgabenbehörde im § 8 Abs. 1 KStG übersehen, dass bei der Ermittlung des Einkommens die steuerliche Neutralität sämtlicher Einnahmen, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder einer ähnlichen Eigenschaft geleistet würden, insoweit außer Ansatz blieben. § 6 Z 14 EStG des Einkommensteuergesetzes 1988 sei sinngemäß anzuwenden (Seite 7 vierter Absatz). Im § 8 Abs. 1 KStG werde die steuerliche Neutralität sämtlicher Einlagen, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder einer ähnlichen Eigenschaft geleistet würden, festgelegt (Seite 7 fünfter Absatz). Sowohl die Verankerung des Einlagen- als auch des Einkommensverwendungsbegriffes und ihre Behandlung als steuerneutrale Tatbestände seien klarstellende Aussagen in dieser Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 KStG, da sich die Steuerneutralität beider Vorgänge systematisch bereits aus dem Einkommensbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts ergebe (Seite 7 letzter Absatz bis Seite 8 erster Absatz). Im § 8 Abs. 1 KStG werde eine genaue Abgrenzung der betrieblichen (steuerlich relevanten) Sphäre von der Gesellschafter - (steuerlich nicht relevanten) Sphäre einer Körperschaft unterschieden. Nur betrieblich veranlasste Vorgänge dürften das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Be- oder Entreicherungen einer Körperschaft, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu den Anteilseignern hätten, dürften das Einkommen der Körperschaft nicht beeinflussen (Seite 8 zweiter Absatz). Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 zählten nicht zum steuerrelevanten Einkommen der Körperschaft und würden daher der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zugeordnet. Dasselbe gelte auch für rechtsgeschäftliche Zuführungen von Eigenkapital außerhalb des Gesellschaftsrechts, die auf die Gesellschafterstellung (causa societatis) zurückzuführen seien. Es stehe grundsätzlich im Ermessen des Gesellschafters, seiner Gesellschaft Eigenkapital zuzuführen und somit Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG vorzunehmen. Auch ohne eine mit § 8 Abs. 1 KStG vergleichbare gesetzliche Regelung würden daher aufgrund der Trennungsprinzips Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zuzuordnen sein. Auch die Gesetzesmaterialien zu § 8 KStG 1988 wiesen auf eine wirtschaftliche Gleichstellung der Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 1 EStG und daher auf eine gewisse Parallelität der ausgeführten Regelungen hin (Seite

8 vierter Absatz). Es sei aufgrund des Einkommensbegriffes gemäß § 8 Abs. 1 KStG von sozietär veranlassten Vermögensveränderungen und von betrieblich veranlassten Vermögensveränderungen zu unterscheiden (Seite 8 fünfter Absatz). § 8 Abs. 1 KStG unterscheide durch die Trennung von Einlagen und Einkommensverwendung die Sphären zweier Steuersubjekte - die Sphäre der Körperschaft von der Sphäre des Anteilseigners. Körperschaften - auch Kapitalgesellschaften - hätten sowohl eine betriebliche als auch eine außerbetriebliche oder steuerneutrale Sphäre und daher seien auch bei Körperschaften Einlagen und Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG möglich. § 8 Abs. 1 KStG durchbreche das körperschaftsteuerliche Prinzip zwischen der Sphäre der Körperschaft und der Sphäre des Anteilseigners und umfasse all jene Zuwendungen durch den Anteilseigner zugunsten der Körperschaft, die im Interesse an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft getätigt worden seien (Seite 8 sechster Absatz). Für den Einlagenbegriff sei dabei nicht ausschlaggebend, ob auf der Ebene der Körperschaft tatsächlich ein Bedarf an Eigenkapital bestehe oder nicht. Es seien daher die daraus resultierenden Vermögenszugänge auf Ebene der Körperschaft erfolgsneutral. Die Einlagenregelung des § 8 Abs. 1 KStG sei als programmatisch zu verstehen und der Gesetzgeber habe im Zuge der expliziten Aufnahme des § 8 Abs. 1 KStG wirtschaftlich die Rechtsfolgen der körperschaftsteuerlichen Einlage an jene der einkommensteuerlichen Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG angeglichen. § 8 Abs. 1 KStG habe eine Bereicherung zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten zum Gegenstand. § 8 Abs. 1 KStG verdeutliche das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip, in dem eine strikte Trennung der Sphären der Körperschaft und des Anteilseigners erfolge. § 8 Abs. 1 KStG gebe nicht vor, in welcher Form die Einlage in die Körperschaft zu erfolgen habe. Es könne daher grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber der körperschaftsteuerlichen Einlage ein breites Verständnis zugrunde gelegt habe. § 8 Abs. 1 KStG erfordere lediglich eine objektive Bereicherung der Körperschaft zulasten des Anteilseigners im sozietären Interesse. Aus diesem Grund sei die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen mittels Gesellschafterbeschluss vom 26.08.2015 eindeutig im sozietären Interesse der Gesellschafter gewesen und es liege eine objektive Bereicherung der Beschwerdeführerin vor. Zuschüsse, die von den Gesellschaftern zur Abdeckung von Bilanzverlusten an die Beschwerdeführerin geleistet würden, seien Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Ein ebenfalls bestehender steuerlicher Verlustvortrag werde durch das Vorliegen eines steuerneutralen Vermögenszuganges in jedem Fall nicht beeinträchtigt (Seite 8 letzter Absatz bis Seite 9 erster Absatz). Sowohl durch offene oder verdeckte Einlagen in Körperschaften komme es zum Tausch im Sinne des § 6 Z 14 EStG. Bei den von den Gesellschaftern umgewandelten Gesellschafterdarlehen in Kapitalrücklagen handle es sich eindeutig um einen Tausch gemäß § 6 Z 14 EStG. Der Tausch führe auf Ebene der empfangenden Körperschaft zu einem Anschaffungsakt in Höhe des gemeinen Wertes des jeweils hingegebenen Wirtschaftsgutes. Der durch die Einlage entstandene Vermögenszugang sei auf der Ebene der empfangenden Körperschaft nicht steuerbar. Um die Steuerneutralität von Gesellschaftereinlagen und von Rückzahlungen von Einlagen in Evidenz zu halten, sei in § 4 Abs. 12 EStG das steuerliche

Evidenzkonto eingeführt worden. Sämtliche in § 4 Abs. 12 Z 1 EStG angeführten Einkommensbestandteile erfüllten die Voraussetzungen von Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Es bestehe insoweit ein systematischer Zusammenhang zwischen § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 12 EStG (Seite 9 letzter Absatz). Diese von der Außenprüfung angewendete und im gegenständlichen Fall nicht anwendbare Gesetzesbestimmung werde in der Literatur als äußerst problematisch angesehen, da sie grundsätzlich gegen das Trennungsprinzip verstoße (Seite 10 letzter Absatz). Durch die Anwendung der im gegenständlichen Fall nicht zutreffenden Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG durch die Abgabenbehörde komme es zur Besteuerung einer Vermögensmehrung seitens der Beschwerdeführerin, der eine Vermögensminderung seitens des Verzichtenden gegenübersteht, die steuerlich nicht berücksichtigt werden könne, was verfassungsrechtlich äußerst bedenklich sei und einen unmittelbaren Eingriff in das Eigentumsrecht darstelle, da es sich größtenteils um Gesellschafter handle, die die Darlehen an die Beschwerdeführerin aus ihrem bereits versteuerten Privatvermögen geleistet hätten und daher die Verluste steuerlich niemals verwerten könnten. Dies würde insbesondere zu einer überschießenden Besteuerung führen, wenn dies die Steuerwirksamkeit des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung bei der empfangenden Gesellschaft zur Folge habe, während ein korrespondierender Aufwand beim Gesellschafter - aus welchen Gründen immer - nicht geltend gemacht werden könne. Dies führe zu einer verfassungswidrigen Besteuerung (Seite 11 erster Absatz). Seitens der Abgabenbehörde sei das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschafter und der Sphäre der Gesellschaft eindeutig verletzt worden, da die vom Privatvermögen stammenden und bereits versteuerten Darlehen an die Beschwerdeführerin nochmals der Steuer unterworfen würden, obwohl die Gesellschafter diese weder als Verluste noch als Aufwendungen steuerlich geltend machen könnten, was eindeutig ein Eingriff in das Eigentumsrecht sei und dem Verfassungsrecht widerspreche (Seite 11 vierter Absatz). Die Umwandlung der Darlehen der Gesellschafter sei bereits in der Bilanz zum 31.12.2014 vollzogen worden und so hätte dies - wenn man der Ansicht der Abgabenbehörde folge - bereits im Geschäftsjahr 2014 zu einem steuerpflichtigen Ergebnis und nicht erst im Geschäftsjahr 2015 führen müssen. Auch wenn man der Ansicht der Abgabenbehörde folgen sollte, seien die Körperschaftsteuerbescheide in den Jahren 2015 und 2016 unrichtig und es hätte daher in den Jahren 2015 und 2016 keine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen dürfen, da in den Jahren 2015 und 2016 keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien (Seite 11 zweiter Absatz). Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um eine rückwirkende Parteienvereinbarung. Es sei in der Praxis nicht unüblich, dass im Zuge der Erstellung von Jahresabschlüssen Gesellschafterbeschlüsse gefasst würden, damit kein negatives Eigenkapital ausgewiesen werde (Seite 11 fünfter Absatz). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2015 sei in keiner Weise gerechtfertigt, da die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage bereits für das Geschäftsjahr 2014 vorgenommen worden sei und im Jahresabschluss bzw. in der Bilanz zum 31.12.2014, damit kein negatives Eigenkapital auszuweisen sei, berücksichtigt worden sei. Es sei daher

weder für die Wiederaufnahme bzw. für die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2015 ein Rechtsgrund vorgelegen (Seite 11 letzter Absatz bis Seite 12 erster Absatz). Zusammenfassend könne man eindeutig festhalten, dass die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen mit 31.12.2014 in eine Kapitalrücklage ausschließlich in der Sphäre der Gesellschafter stattgefunden habe und die Beschwerdeführerin sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung als auch zum Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage nicht notleidend gewesen sei. Es habe immer ein positives Fortbestehenskonzept bestanden. Auch habe es keine Bankverbindlichkeiten und nur geringe sonstige Verbindlichkeiten gegeben, und die Beschwerdeführerin sei in keiner Weise insolvenzgefährdet bzw. nie notleidend gewesen. Es hätten am 31.08.2015 sogar Tilgungen von Gesellschafterdarlehen in Höhe von 50.000 € vorgenommen werden können (Seite 11 Absatz 3).

### **Ergänzende Ermittlungen**

Mit **Schreiben vom 30.04.2019 (OZ 55/1)** verlangte die Abgabenbehörde von der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* ua. folgende Auskünfte, die diese mit **Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 27.06.2019 (OZ 55/3)** wie folgt erteilte:

Frage 2:

*Haben Sie in den Jahren 2012-2015 iZm obigem Darlehen Eintreibungsmaßnahmen ergriffen bzw. die Rückzahlung des Darlehens urgirt?*

Antwort auf Frage 2:

*Für das Darlehen wurde eine Rückstehungserklärung abgegeben, daher konnte die Rückzahlung nicht gefordert werden. Diese Maßnahmen wurden gesetzt, weil wir an den wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft geglaubt haben.*

Frage 5:

*Die [Beschwerdeführerin] hat am 31.08.2015 von den Gesellschafterdarlehensbeträgen iHv € 300.000,-- (nur an Sie) einen Betrag iHv € 50.000,-- zurückbezahlt. Warum hat die [Beschwerdeführerin] nur Ihr Darlehen (zum Teil) getilgt?*

Antwort auf Frage 5:

*Um nicht den Klagsweg bestreiten zu müssen und auch nicht das gesamte Kapital zu verlieren, haben wir versucht, mit den anderen Gesellschaftern eine einvernehmliche Lösung zu verhandeln. Ein Teil des Darlehens konnte somit gerettet werden.*

Frage 6:

*Warum wollten Sie, dass Ihr Darlehen teilweise rückbezahlt wird? Immerhin gab es eine Rückstehungserklärung für das Darlehen.*

Antwort auf Frage 6:

*Siehe Antwort zu Frage 5.*

Frage 7:

*Gibt es zu dieser Darlehensrückzahlung eine mündliche oder schriftliche Vereinbarung mit der [Beschwerdeführerin]?*

Antwort auf Frage 7:

*Im Zuge der Verhandlungen hat es nur eine mündliche Vereinbarung gegeben, siehe auch Antwort zu Frage 5.*

Frage 8:

*Haben Sie versucht auch den restlichen Darlehensbetrag einzutreiben oder haben Sie einfach auf den Darlehensrest (50.000 €) verzichtet?*

Antwort auf Frage 8:

*Aufgrund der Rückstehungserklärung hätten wir den Klagsweg bestreiten müssen, um den Rest einzutreiben. Die Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt nicht liquide genug, um den Rest des Darlehens zu begleichen.*

Frage 9:

*Warum haben Sie auf den Darlehensrest verzichtet?*

Antwort auf Frage 9:

*Siehe Antwort zu Frage 8.*

Frage 11:

*Wann haben Sie auf das restliche Darlehen verzichtet*

Antwort auf Frage 11:

*Im Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen in Kapitalrücklagen war für uns die Angelegenheit abgeschlossen. Die Umwandlung der Darlehen in Kapitalrücklagen war erforderlich, um zum 31.12.2014 einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss ohne negatives Eigenkapital erstellen zu können.*

Frage 12:

*Warum haben Sie den 20%igen GmbH-Anteil mit Notariatsakt vom 28.08.2015 (Nominale 7.000 €, davon die Hälfte einbezahlt) um nur 1 € abgetreten? Wie wurde der Wert der GmbH-Anteile ermittelt?*

Antwort auf Frage 12:

*Damit wir die Darlehensrückzahlung von 50.000 € erreichen konnten, wurde unser Anteil um 1 € abgetreten.*

Frage 13:

*Warum haben Sie die Geschäftsanteile im Jahr 2015 verkauft? In welcher wirtschaftlichen Situation befand sich die [Beschwerdeführerin] zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung (Geschäftsfeld, weitere Entwicklung der [Beschwerdeführerin] - zu erwartende Gewinne/Verluste der nächsten Jahre, ...)?*

Antwort auf Frage 13:

*In den Jahren 2012-2014 gab es keine positiven Ergebnisse, das Projekt Werbe-Walls ist lt. unseren Informationen gescheitert. An weiteren Tätigkeiten der Gesellschaft waren wir nicht interessiert.*

Mit **Schreiben vom 03.05.2019 (OZ 54/1)** verlangte die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin ua. folgende Auskünfte, die diese mit **Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 18.06.2019 (OZ 54/5)** wie folgt erteilte:

Frage 4.

*Auf Seite 3 der Beschwerde wird ausgeführt, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 26. August 2015 beschlossen wurde, Teile der Gesellschafterdarlehen in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwandeln, um den Jahresabschluss für 2014 ordnungsgemäß aufstellen und keine Stellungnahme im Anhang über den Fortbestand der Gesellschaft seitens der Geschäftsführung abgeben zu müssen. Für das Finanzamt ist nicht nachvollziehbar, warum der Gesellschafterbeschluss vom 26.08.2015 Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2014 haben sollte. Auf das Verbot von rückwirkenden Parteienvereinbarungen wird verwiesen. Das Finanzamt ersucht den Bf. um Stellungnahme.*

Antwort auf Frage 4:

*Bereits Ende des Jahres 2014 - wie oben bereits ausgeführt - war klar, dass das Projekt mit den Video-Walls aus diversen Umständen gescheitert ist und daher wurde an einem neuen Marketing- und Vertriebskonzept für Unternehmen gearbeitet und im Laufe des*

*Geschäftsjahres 2015 und 2016 umgesetzt. Aufgrund der Verlustsituation ist der Jahresabschluss nicht wie in § 222 Abs. 1 UGB vorgesehen in den ersten 5 Monaten fertiggestellt worden. Die Aufstellung des Jahresabschlusses war aufgrund des negativen Eigenkapitals nicht möglich und es wurde seitens der Gesellschafter ausführlich über den Fortbestand der Gesellschaft auch beraten. Eine Insolvenz war aufgrund der Rückstehungserklärungen für die Gesellschafterdarlehen nicht möglich und diese wollten alle beteiligten Gesellschafter aus Imagegründen vermeiden und daher hat man sich im Zuge dieser Diskussionen darauf geeinigt, die bereits mit Rückstehungserklärung versehenen Darlehen mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. August bzw. 28. August 2015 in eine Kapitalrücklage umzuwandeln und somit im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 auszuweisen. Im Sinne des Unternehmensrechtes ist es rechtlich zulässig, Kapitalzuführungen auch nach dem Bilanzstichtag zu beschließen, sofern diese rechtsverbindlich mit den beteiligten Gesellschaftern vereinbart sind. In den Kapitalrücklagen sind jene Beträge einzustellen, welche die (un)mittelbaren Gesellschafter versprochen haben (vgl. Hirschler, Bilanzsteuerrecht 2. Auflage, § 224 Tz 65). Beschlüsse der Gesellschafter bis zum Erstellungszeitpunkt des Jahresabschlusses sind zu berücksichtigen. In diesem Fall ist darauf zu achten, dass derartige Verpflichtungen zur Zuführung von finanziellen Mitteln nicht durch Widerrufsmöglichkeiten, Bedingungen oder Befristungen in ihrer Wirkung gehemmt sind oder gar unwirksam bleiben oder werden können (vgl. Hirschler, Bilanzrecht, 2. Auflage § 225 Tz 11). Es wird auf die Ausführungen Punkt "erstens" verwiesen. Im Übrigen weisen wir darauf hin, dass dieser Gesellschafterumlaufbeschluss keine steuerlichen Auswirkungen hat und daher die Judikatur zum Steuerrecht über rückwirkende Verträge nicht anwendbar ist.*

Frage 12:

*Warum wurde ausschließlich das Darlehen des Gesellschafters "\*\*\*\*K2-GmbH3\*\*\*\*" zum Teil (iHv 50% der Gesamtdarlehenssumme von 100.000 €) getilgt?*

Antwort auf Frage 12:

*Bereits beim Einstieg der Gesellschafterin der "\*\*\*\*K2-GmbH3\*\*\*\*" war vereinbart, dass sie nur als Kapitalgeberin bzw. als Investorin auftritt und in keiner Weise mitarbeiten wird. Es war vereinbart, dass alle übrigen Gesellschafter gemeinsam durch ihre Kontakte, ihre geschäftlichen Beziehungen zum Erfolg der Gesellschaft beitragen. Aus diesem Grund hat man sich im Zuge des Ausscheidens der Firma "\*\*\*\*K2-GmbH3\*\*\*\*" gemeinsam geeinigt, einen Teil der gewährten Darlehen zurückzuführen.*

Frage 13:

*Um Darlegung der Vereinbarung (schriftliche oder mündliche) zwischen der [Beschwerdeführerin und der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*, welche der Darlehensrückzahlung iHv 50.000 € zugrunde liegt, wird ersucht.*

Antwort auf Frage 13:

*Siehe Ausführungen zu Punkt 12.*

Der **Niederschrift mit \*\*\*J\*\*\* vom 31.07.2019** (OZ 57/3) ist ua. zu entnehmen:

Frage 1:

*Sie waren Darlehensgeber der [Beschwerdeführerin]. Warum hat die [Beschwerdeführerin] in den Jahren von 2012-2015 weder Darlehensrückzahlungen noch Zinsen an Sie geleistet?*

Antwort auf Frage 2:

*Weil die [Beschwerdeführerin] kein Geld gehabt hat. Der Vertrieb war schlecht. Wir haben nichts verdient.*

Frage 9:

*War Ihr Darlehen gegenüber der [Beschwerdeführerin] werthaltig, d.h. konnte mit der Rückzahlung im Jahr 2015 ernsthaft gerechnet werden?*

Antwort auf Frage 9:

*Nachdem die Video-Walls verkauft worden sind, haben wir nicht mehr daran geglaubt, das Darlehen zurück zu bekommen.*

Frage 10:

*Haben Sie versucht ihr offenes Darlehen zum Zeitpunkt des Ausscheidens einzutreiben?*

Antwort auf Frage 10:

*Nein, es war kein Geld mehr vorhanden. Wir haben die Schulden bezahlt um nicht in Konkurs zu gehen.*

Frage 11:

*Haben Sie schriftlich oder mündlich auf die Rückzahlung ihres Darlehens verzichtet?*

Antwort auf Frage 11:

*Die Anteile habe ich um einen symbolischen Euro verkauft. Ich habe sowieso nicht mehr daran geglaubt etwas zu bekommen. Ich wollte die Sache lediglich abschließen. Ich habe nicht auf das Darlehen verzichtet. Ich habe die Rückzahlung nicht eingefordert, weil kein Geld vorhanden war und dies daher sowieso keinen Sinn gemacht hätte. Der Verzicht auf das Darlehen wurde mit dem Gesellschafterbeschluss festgehalten.*

Frage 13:

*Warum haben Sie ihren GmbH-Anteil mit Notariatsakt vom 28.08.2015 um nur € 1,- abgetreten? Wie wurde der Wert der GmbH-Anteile ermittelt?*

Antwort auf Frage 13:

*Wir haben um einen symbolischen Betrag verkauft. Es war bei der [Beschwerdeführerin] kein Betriebsvermögen da. Die Anteile waren nicht mehr wert und das Darlehen war auch nichts wert.*

Frage 14:

*Warum haben Sie die Geschäftsanteile im Jahr 2015 verkauft? In welcher wirtschaftlichen Situation befand sich die [Beschwerdeführerin] zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung (Geschäftsfeld, weitere Entwicklung der [Beschwerdeführerin] - zu erwartende Gewinne/Verluste der nächsten Jahre, ...)?*

Antwort auf Frage 14:

*Es war keine Einnahmenquelle mehr da. Die Video-Walls waren bereits verkauft. Die [Beschwerdeführerin] hat keine Tätigkeit mehr ausgeübt. Die Beteiligung hat somit nichts mehr gebracht.*

Frage 15:

*Sind Sie vom Fortbestand der [Beschwerdeführerin] im Zeitpunkt des Anteilsverkaufs ausgegangen? Wenn ja, warum sind Sie dann ausgeschieden?*

Antwort auf Frage 15:

*Nein, ich habe nicht an den Fortbestand geglaubt. Siehe vorherige Antworten.*

Frage 16:

*Warum haben Sie am gleichen Tag an dem Sie Ihren GmbH-Anteil verkauft haben (28.08.2015) noch eine Kapitaleinlage in die [Beschwerdeführerin] getätigt (Einlage des Kredites)?*

Antwort auf Frage 16:

*Ich habe die GmbH-Anteile verkauft. Sie waren nichts mehr wert. Ich wusste, dass ich das Darlehen nicht zurückbekomme. Mein Verzicht wurde durch den Gesellschafterbeschluss dokumentiert. Die Vorgangsweise wurde vom Geschäftsführer [...] vorgeschlagen. Ich wusste nur was [...] mir gesagt hat. Alle Verbindlichkeiten sollten bezahlt werden. Wie das in der Buchhaltung der [Beschwerdeführerin] erfasst wurde, war mir egal.*

Letzte Frage (ohne Nummer):

*Ist es richtig, dass Sie keine werterhöhende Einlage ins Kapital getätigt, sondern auf einen wertlosen Kredit verzichtet haben?*

Antwort auf letzte Frage:

*Genau.*

## **Beschwerdevorentscheidungen**

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 04.03.2020** (OZ 7, OZ 8 und OZ 10) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 als unbegründet ab und änderte die Körperschaftsteuerbescheide – nicht den Beschwerdepunkt betreffend – ab, indem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 3.500 € (2015) und um 10.000 € (2016) verminderte (betrifft die \*\*\*C-GmbH2\*\*\*).

In der den Wiederaufnahmebescheid betreffenden Beschwerdeentscheidung (OZ 10) begründete die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde damit, dass im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz. 3 und über den Verweis auf Tz. 2 – "Forderungsverzicht" zahlreiche neue Tatsachen und Beweismittel angeführt worden seien, die jedenfalls erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Es handle sich hierbei um Tatsachen (Sachverhaltselemente) und Beweismittel, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 werde zum einen auf die Ausführungen des Finanzamtes in der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2015 (Punkt 5./7./12.) vom 25.02.2020 verwiesen, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (nach Aktenlage) keine steuerneutrale Gesellschaftereinlage von werthaltigen Darlehensforderungen sondern der Verzicht von wertlosen Darlehensforderungen aus betrieblichen Gründen durch die Gesellschafter vorliege. Darüber hinaus werde auf die Begründung im Bp-Bericht zum Verbot von rückwirkenden Parteienvereinbarungen verwiesen. Demnach sei der am 28.08.2015 abgeschlossene Verzicht auf die Darlehensrückzahlung im Jahr 2015 wirksam. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 sei daher jedenfalls zu Recht erfolgt.

In der die Beschwerden gegen die beiden Sachbescheide betreffenden **gesonderten Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 04.03.2020** (OZ 11) führte die Abgabenbehörde aus, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 die Darlehen der Gesellschafter rückwirkend zum 31.12.2014 in eine Kapitalrücklage eingelegt wurden. Tatsächlich handle es sich um einen Forderungsverzicht, was beiden Seiten bewusst gewesen sei. Den austretenden Gesellschaftern sei die buchhalterische Erfassung (steuerwirksamer

Verzicht oder steuerneutrale Einlage ins Kapital) nicht wichtig gewesen, weil es im Ergebnis für den austretenden Gesellschafter nichts geändert habe. Die Vorgangsweise (Gesellschafterbeschluss und Verbuchung als steuerneutrale Einlage) sei vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vorgeschlagen worden (vgl. die Aussagen von \*\*\*J\*\*\* in der Niederschrift vom 31.07.2019). Die Erfassung eines steuerwirksamen Verzichts habe jedoch aus Sicht der verbleibenden Gesellschafter keinen Sinn gemacht, zumal damit die Verlustverträge kompensiert ("verloren") wären (Seite 6 zweiter Absatz). Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe nicht der geringste Zweifel, dass die ausgetretenen Gesellschafter \*\*\*R\*\*\*, \*\*\*J\*\*\* und \*\*\*K1\*\*\* aus betrieblichen Gründen auf ihre Darlehensforderung verzichtet hätten. Die Beschwerdeführerin habe keine Tätigkeit mehr ausgeübt und habe kein Vermögen besessen. Eine Rückforderung des offenen Darlehens sei somit aussichtslos gewesen. Die Gesellschafter hätten keine weiteren Kosten tragen wollen, hätten ihren wertlosen GmbH-Anteil um 1 € abgetreten und die Gesellschafterstellung beendet. Mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 sei aus Sicht der austretenden Gesellschafter lediglich der Darlehensverzicht dokumentiert worden. Dass die austretenden Gesellschafter in Wahrheit nicht an einer Stärkung der Eigenkapitalausstattung aus gesellschafterbezogenen Überlegungen interessiert gewesen seien, zeige sich an den eindeutigen Aussagen des Gesellschafters \*\*\*J\*\*\*: "Wir haben um einen symbolischen Betrag verkauft. Es war bei der [Beschwerdeführerin] kein Betriebsvermögen da. Die Anteile waren nichts mehr wert und das Darlehen war auch nichts wert. ...Ich habe die GmbH-Anteile verkauft. Sie waren nichts mehr wert. Ich wusste, dass ich das Darlehen nicht zurückbekomme. Mein Verzicht wurde durch den Gesellschafterbeschluss dokumentiert. Die Vorgangsweise wurde vom Geschäftsführer \*\*\*H\*\*\* vorgeschlagen. Ich wusste nur was \*\*\*H\*\*\* mir gesagt hat. Alle Verbindlichkeiten sollten bezahlt werden. Wie das in der Buchhaltung der [Beschwerdeführerin] erfasst wurde, war mir egal." (vgl. Frage 13 und Frage 16 der Niederschrift vom 31.07.2019). (Seite 7 vierter Absatz). Die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* hätte offenbar zumindest eine teilweise Rückzahlung des offenen Darlehensbetrages im Verhandlungsweg erreicht. Im Zuge der Beantwortung des Auskunftersuchens sei dazu Folgendes angegeben worden: "Eine weitere Rückzahlung des gegebenen Darlehens wäre aufgrund der Rangrücktrittserklärung nicht möglich gewesen, ohne den Klagsweg zu bestreiten. Da es kein Interesse mehr an einer weiteren Beteiligung an der [Beschwerdeführerin] gab, wurde in Summe ein "Gesamtpaket" geschnürt, das die Beteiligungsabtretung um 1 € und eine teilweise Darlehensrückzahlung von EUR 50.000 beinhaltete. Wie auch bereits in unserem Schreiben dargelegt, war die Beschwerdeführerin zum damaligen Zeitpunkt nicht liquide genug, um den Rest des Darlehens zurückzuzahlen." (vgl. Mail vom 26.07.2019 mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*). Aus diesen Aussagen der ausgetretenen Gesellschafterin sei eindeutig ableitbar, dass sie das größtmögliche Interesse an einer Darlehensrückzahlung gehabt hätte. Die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* habe jedoch eingesehen, dass aufgrund der schlechten Liquiditätslage der Beschwerdeführerin nur eine teilweise Darlehensrückzahlung möglich gewesen sei und habe nach eigenen Worten "ein Gesamtpaket geschnürt". Auch einander fremd gegenüberstehende Personen seien zu einem teilweisen

Forderungsverzicht bereit, um zumindest einen Teil der Forderung zu erhalten. Ein gewichtiger Hinweis darauf, dass nicht gesellschafterbezogene Überlegungen bei der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* Veranlassung für den Forderungsverzicht gewesen seien, sei schließlich der gleichzeitige Verkauf der Gesellschaftsanteile zum 28.08.2015. Wie auch den anderen austretenden Gesellschaftern dürfte der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* die genaue Bezeichnung (Gesellschafterbeschluss oder Forderungsverzicht) und die buchhalterische Erfassung bei der Beschwerdeführerin (Kapitalrücklage oder ertragswirksame Erfassung) egal gewesen sein (Seite 7 letzter Absatz bis Seite 8 erster Absatz). Wie die austretenden Gesellschafter hätten auch die Gesellschafter Ing. \*\*\*C\*\*\* und \*\*\*H-GmbH\*\*\* auf ihre wertlose Darlehensforderung verzichten müssen. Auch den verbliebenen Gesellschafter sei bewusst gewesen, dass es sich um eine wertlose Gesellschaft ohne Geschäftsbetrieb und ohne Vermögen gehandelt habe, was sich in den Anteilswerben zum 28.08.2015 zum symbolischen Euro manifestiert habe. Wäre nicht das Modell der Verlustverwertung entwickelt worden, hätten die verbliebenen Gesellschafter die Beschwerdeführerin zweifelsohne liquidiert, da sie zu diesem Zeitpunkt keine Verwendung für die Gesellschaft gehabt hätten (Seite 8 zweiter Absatz). Aus Sicht des Finanzamts sei auch der Forderungsverzicht der verbliebenen Gesellschafter Ing. \*\*\*C\*\*\* und \*\*\*H-GmbH\*\*\* gleich wie bei den austretenden Gesellschaftern betrieblich veranlasst gewesen, zumal die weitere betriebliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin anzuzweifeln sei und von einer Vermögens- und funktionslosen GmbH keine Darlehensrückzahlung zu erwarten sei (Seite 8 zweiter Absatz). Die Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Stärkung des Eigenkapitals und der Nachhaftung sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführerin sei zuzustimmen, dass die Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage zu einem buchmäßig positiven Eigenkapital geführt habe. Aber auch ein betrieblich veranlasster Forderungsverzicht den einander fremd Gegenüberstehende leisteten, weil ihre Forderung aufgrund der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft nicht eintreibbar sei, führe über die erfolgswirksame Buchung zu einer buchmäßigen Erhöhung des Eigenkapitals. Fakt sei, dass die Beschwerdeführerin durch die Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage (Forderungsverzicht) nicht bereichert worden sei. Die Beschwerdeführerin bzw. die Gesellschaftsanteile seien vor und nach dem Forderungsverzicht wertlos gewesen, was sich durch die Übertragung der Anteile zum 28.08.2015 um 1 € manifestiert habe. Für das Finanzamt sei kaum vorstellbar, dass sich die austretenden Gesellschafter zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung tatsächlich Gedanken über eine notwendige Stärkung des Eigenkapitals zur Verhinderung der Nachhaftung gemacht hätten. Da jedoch gemäß § 67 GmbHG ein früherer Rechtsvorgänger nur hafte, soweit die Zahlung von dessen Rechtsnachfolger nicht zu erlangen sei und die Rechtsnachfolger (\*\*\*H-GmbH\*\*\* und Ing. \*\*\*C\*\*\*) höchst erfolgreiche Unternehmer seien, scheine die Problematik der Nachhaftung gemäß § 78 GmbHG wohl eher theoretischer Natur zu sein (Seite 8 letzter Absatz bis Seite 9 erster Absatz). Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Steuerlich komme es daher nicht auf die bürgerlich-rechtliche Form, sondern auf

den wahren wirtschaftlichen Gehalt an (Seite 9 zweiter Absatz; siehe auch Seite 11 letzter Absatz). Aus ertragsteuerlicher Sicht sei nach den tatsächlichen Gegebenheiten davon auszugehen, dass es sich im gegenständlichen Fall um den Wegfall einer nicht werthaltigen Darlehensforderung handle, welcher nicht gesellschaftsrechtlich, sondern betrieblich veranlasst und deshalb steuerwirksam gewesen sei. Auf die vorstehenden Ausführungen zur betrieblichen Veranlassung, auf die Begründung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bzw. im BP-Bericht sowie auf die Aussagen der ausgetretenen Gesellschafter \*\*\*J\*\*\* und \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*, welche einen Verzicht auf eine wertlose Forderung aus betrieblichen Gründen bestätigten, werde verwiesen (Seite 9 dritter Absatz). Obwohl im gegenständlichen Fall nachweislich (aufgrund der Aktenlage) ein betrieblich veranlasster Forderungsverzicht durch die Gesellschafter vorliege, sei ein Umlaufbeschluss über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage abgeschlossen und die Gesellschaftssteuer in Höhe von 2.696 € entrichtet worden. Dies spreche für die Absicht der verbliebenen Gesellschafter den wahren Sachverhalt zu verschleiern, um eine "Steuerersparnis" zu erwirken (Seite 9 vierter Absatz). Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb eingestellt habe und die Video-Walls am 09.01.2015 um 36.000 € und am 29.04.2015 um 27.480 € verkauft habe. Durch den Verkauf der Video-Walls habe die Beschwerdeführerin über die notwendigen Mittel verfügt, um eine Einigung ("Gesamtpaket") mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zu erzielen. Der strategische Investor \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* habe als größter Darlehensgeber einen Totalausfall seiner Forderung offensichtlich nicht akzeptiert und eine Teilrückzahlung gefordert (vgl. Niederschrift vom 20.04.2018, Frage 3.). \*\*\*H\*\*\* dürfte mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* (bzw. mit \*\*\*K2\*\*\* ) bereits vor dem Erwerb der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin in geschäftlichem Kontakt gestanden haben, zumal \*\*\*H\*\*\* in der Befragung vom 20.04.2018 selbst angegeben habe, dass \*\*\*K2\*\*\* durch ihn in die [Beschwerdeführerin] investiert habe. Somit dürfte es auch im Interesse von \*\*\*H\*\*\* gewesen sein, dass zumindest ein Teilbetrag an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zurückbezahlt werde, was nach Verkauf der Video-Walls durchaus möglich gewesen sei (Seite 9 letzter Absatz bis Seite 10 erster Absatz). Wie ausgeführt liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein endgültiger Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung der Gesellschafter vor (und keine zweifelhafte Forderung). Da die Forderung gegenüber der vermögenslosen Gesellschaft nicht durchsetzbar gewesen sei, habe es sich um einen fremdüblichen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen gehandelt. Dieser endgültige Verzicht der Gesellschafter sei in Form eines Gesellschafterbeschlusses (äußere Erscheinungsform) dokumentiert worden. Buchhalterisch sei er im Rahmen einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe bei der Beschwerdeführerin zu erfassen (Seite 10 vierter Absatz). Es sei nicht richtig, dass (alle) Gesellschafter immer am Fortbestand der Beschwerdeführerin gearbeitet hätten wie in der Beschwerde ausgeführt. Die ausgetretenen Gesellschafter hätten 2014/2015 so rasch wie möglich ihr unternehmerisches Engagement in der Werbebranche (Video-Walls) beenden wollen. Ihnen sei bewusst gewesen, dass das gewährte Darlehen verloren gewesen sei und so sei es offensichtlich nur mehr darum gegangen, so "billig" wie möglich aus der Bf.

auszusteigen. Es wäre ihnen offensichtlich auch egal gewesen, wenn die Beschwerdeführerin liquidiert worden wäre (vgl. Niederschrift vom 31.07.2019 mit \*\*\*J\*\*\*) (Seite 10 letzter Absatz). Die verbliebenen Gesellschafter, Ing. \*\*\*C\*\*\* und \*\*\*H-GmbH\*\*\*, hingegen seien zu diesem Zeitpunkt offensichtlich bestrebt gewesen, die vorhandenen Verlustvorträge in den Jahren 2016 bis 2019 (Laufzeit der Leistungsvereinbarungen vom 07.12.2015) zu verwerten. Nach Abschluss der Betriebsprüfung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 bis 2016 (Bescheide vom 14.05.2018) habe man sich dann zur Einbringung aller Mitunternehmeranteile an der \*\*\*C-KG\*\*\* rückwirkend zum 31.12.2017 in die Beschwerdeführerin, womit die Beschwerdeführerin nach Beendigung der ursprünglichen Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit den den Video-Walls im Jahr 2015 nach Ansicht des Finanzamtes erst am 01.01.2017 wieder über einen Geschäftsbetrieb verfügt habe (Seite 11 erster Absatz). § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG beziehe sich auf einen Forderungsverzicht im Allgemeinen und stelle nicht auf die Art der Forderung ab (Darlehen, Forderung aus L+L) (Seite 11 zweiter Absatz). Jeder fremde Dritte hätte angesichts der betriebs- und vermögenslosen Beschwerdeführerin auf das nicht einbringliche, wertlose Darlehen verzichtet. Ein Einmahnen oder Einklagen der Darlehensforderung hätte angesichts der Rangrücktrittserklärung wenig Aussicht auf Erfolg gehabt (vgl. dazu die Aussagen von \*\*\*J\*\*\* in der Niederschrift vom 31.07.2019 und der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* in den Schreiben vom 28.06.2019 und 26.07.2019). In diesem Zusammenhang dürfe auch die Tatsache nicht außer Acht gelassen werden, dass alle ausgetretenen Gesellschafter nach Einlage ihrer Darlehensforderung die Geschäftsanteile um 1 € abgetreten hätten. Eine "substantielle Steigerung" des Beteiligungswertes sei somit nicht erfolgt, was für die Wertlosigkeit des eingelegten Wirtschaftsgutes (der Darlehen) spreche (Seite 11 dritter Absatz). Zur Erlöskürzung von 3.500 € (2015) und 10.000 € (2016) führte die Abgabenbehörde aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* für die Jahre 2015 bis 2018 keine Unterlagen bzw. Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber jener habe vorgelegt werden können. Da die Leistungserbringung der Beschwerdeführerin weder habe nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden können, seien die betreffenden Aufwendungen aus der Gewinnermittlung der Leistungsempfängerin auszuscheiden gewesen. Aus diesem Grund sei eine Gegenberichtigung (Ausscheiden der Erlöse/Umsätze) bei der rechnungslegenden Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 bis 2018 durchzuführen.

### **Vorlageanträge**

Mit **Schreiben vom 03.09.2020** (OZ 14) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren vormaligen steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag). Dem Schreiben ist jenseits bereits getätigten Vorbringens zu entnehmen, dass die Ausführungen in der Bescheidbegründung in keiner Weise den Tatsachen entsprächen, da die Beschwerdeführerin weiterhin bestehe und außerdem die Einzahlungen der Gesellschafter am 16.02.2012 bereits

mit der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2014 als nicht gebundene Kapitalrücklage, somit als Eigenkapital ausgewiesen seien. Hierbei werde von der Abgabenbehörde weiters übersehen, dass die Gesellschafterdarlehen bereits im Zeitpunkt des Eintrittes der Gesellschafter \*\*\*K2-GmbH1\*\*\* nunmehr \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*, \*\*\*H-GmbH\*\*\* und Ing. \*\*\*C\*\*\* in die Beschwerdeführerin mit 16.02.2012 gewährt worden seien und seitens der Gesellschafter eine Rangrücktrittserklärung am 27.09.2013 abgegeben worden sei und somit dem Gesellschafterdarlehen spätestens ab diesem Zeitpunkt Eigenkapitalcharakter zukomme. Der Geschäftsführer habe in seiner Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Anhang des Jahresabschlusses für das Jahr 2012 ausdrücklich auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Der gegenständliche Jahresabschluss des Jahres 2012 sei der Abgabenbehörde und auch dem Firmenbuch offengelegt worden und somit sei dieser Sachverhalt auch ausreichend nach außen hin dokumentiert und somit der Abgabenbehörde bekannt gewesen (Seite 2). Da Darlehen durch Rückstehungserklärungen von Gesellschaftern Eigenkapitalcharakter hätten, stelle die Umbuchung der nachrangigen Darlehen mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage nur eine Umgliederung im Jahresabschluss dar. An der Eigenschaft der nachrangigen Darlehen ändere sich dadurch nichts. Die Abgabenbehörde unterstelle im Zeitpunkt der Umgliederung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einen betrieblich veranlassten Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB auf die Rückzahlung der offenen nachrangigen Darlehen. Sie verkenne hierbei, dass die Gesellschafterdarlehen bereits durch die Erklärung des Geschäftsführers gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Jahresabschluss zum 31.12.2012 dem Eigenkapital zugeführt worden seien. Die gegenständlichen Beträge hätten im Falle eines Forderungsverzichtes der Gesellschafter nach UGB nicht in einer nicht gebundenen Kapitalrücklage dargestellt werden dürfen. Hätten die Gesellschafter anstatt der gewährten Darlehen im Zuge der Abtretung ihrer Geschäftsanteile am 16.02.2012 diese Gelder als Erhöhung der Stammeinlage oder als nicht gebundene Kapitalrücklagen in die Beschwerdeführerin eingezahlt - was die gleichen rechtlichen Auswirkungen gehabt hätte - so wären diese niemals steuerwirksam geworden. Es werde daher seitens der Abgabenbehörde der gleiche wirtschaftliche Sachverhalt unterschiedlich beurteilt und behandelt. Hierzu sei anzumerken, dass von den Gesellschaftern nie ein Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB abgegeben worden sei. Ferner weise man in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass die Beschwerdeführerin ab dem Geschäftsjahr 2016 nach den Anlaufverlusten bis laufend jährlich Gewinne erzielt habe. Wie die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2018 eine Einstellung der betrieblichen Tätigkeit unterstellen könne, sei nicht nachvollziehbar (Seite 3). Der unternehmensrechtliche Jahresüberschuss hat im Geschäftsjahr 2016 63.008,46 €, im Geschäftsjahr 2017 44.743,70 € und im Geschäftsjahr 2018 62.712,95 € betragen und er werde im Geschäftsjahr 2019 laut dem im Entwurf vorliegenden Jahresabschluss zum 31.12.2019 199.808,41 € betragen. Es würden auch in Zukunft weiterhin Gewinne erwartet und die Beschwerdeführerin habe zum 31.12.2019 liquide Mittel in Höhe von 135.082,26 € und keine Bankverbindlichkeiten. Das Eigenkapital der Beschwerdeführerin betrage zum 31.12.2019 rund

369.566 € (Seite 3-4). Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin seit der Gründung im Jahr 2008 bis laufend keine Fremdfinanzierung über Bankkredite beansprucht habe und es sei auch keine Finanzierung über einen Kontokorrentkredit erfolgt. Die Finanzierung der Beschwerdeführerin sei immer durch Eigenmittel der Gesellschafter - sei es durch Gesellschafterdarlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, oder durch die Umgliederung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, erfolgt. Die Gesellschafter hätten durch die Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 für die Erstellung des Jahresabschlusses 2012 ihre Darlehen der Beschwerdeführerin als eine Art Eigenkapital gewidmet. Diese Erklärung habe bereits bewirkt, dass ihre Ansprüche aus den Darlehen erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger befriedigt würden. Es sei daher die Beurteilung der Werthaltigkeit der Darlehen bzw. Gesellschaftereinlagen auf das Jahr 2012 abzustellen. In der Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB zum negativen Eigenkapital im Jahresabschluss des Jahres 2012 werde vom Geschäftsführer ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2012 ein neues Geschäftsfeld entwickelt habe, das zu Anlaufverlusten geführt habe und bereits im Geschäftsjahr 2014 wird ein Gewinn erwartet werde. Die Gesellschafter hätten eine Rückstehungserklärung für ihre Darlehen in Höhe von 308.793,02 € abgegeben und aus diesem Grund bestehe keine Insolvenzgefahr (Seite 4). Diese Rückstehungserklärung der Darlehen der Gesellschafter sei im Rang vor- oder gleichrangig mit den Einlagenrückgewährungsansprüchen der Gesellschafter. Durch diese Rückstehungserklärung werde für den Fall einer Insolvenz die Rangordnung festgelegt, dass wenn die Vermögenswerte nicht ausreichen, um alle Forderungen zu bedienen, diese Kapitalien (Darlehen) für die Begleichung der Verbindlichkeiten herangezogen würden. Diese Rückstehungserklärung binde grundsätzlich Kapital in der Gesellschaft (Seite 4-5). Nach § 67 Abs. 3 Insolvenzordnung könne der Ansatz einer Verbindlichkeit in der Erstellung einer Überschuldungsbilanz entfallen, wenn der Gläubiger erkläre, dass er Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals im Sinne des § 225 Abs. 1 UGB oder im Fall einer Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehre und dass wegen dieser Verbindlichkeiten kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden brauche (Seite 5). Die Beschwerdeführerin habe durch diese Umgliederung der nachrangigen Darlehen im Jahresabschluss zum 31.12.2014 ein Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € und Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 14.885,71 ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe im Geschäftsjahr 2015 und im Geschäftsjahr 2016 ein neues Geschäftsfeld aufgebaut. Dadurch sei im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 ein geringes negatives nominelles Eigenkapital in Höhe von 3.173,52 € ausgewiesen, dem noch immer Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von 3.069,88 € und Forderungen in Höhe von 743,19 € gegenüberstanden seien, obwohl im Jahr 2015 Rückzahlungen an Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, in Höhe von 50.000,75 € getätigt worden seien. Im Falle einer Insolvenz der Beschwerdeführerin hätte der Insolvenzverwalter das nachrangige zurückbezahlte Darlehen wieder zurückgefordert. Im Geschäftsjahr 2016 seien durch die gesetzten Maßnahmen bereits wieder ein Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € erzielt

worden und die Guthaben bei den Kreditinstituten hätten sich auf 42.380,86 € erhöht und das Eigenkapital habe zum 31.12.2016 bereits wieder 59.833,94 € betragen und sei hier ständig angestiegen. Hierzu sei anzumerken, dass die Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung nie Bankkredite aufgenommen habe und ihr Kontokorrentkreditkonto immer positiv gewesen sei und die Beschwerdeführerin in all den Jahren seit der Gründung ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht nachgekommen sei. Es sei daher in keinem Zeitpunkt Zahlungsunfähigkeit noch eine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen (Seite 6). Es sei daher durch die Abgabe der Rückstehungserklärungen nicht nur eine bestehende rechnerische Überschuldung beseitigt worden, sondern es sei eine Nachrangstellung sämtlicher Darlehen, die die Gesellschafter gewährt hätten, erfolgt und somit seien die Darlehen zu einer eigenkapitalähnlichen Funktion umgewandelt worden. Es stehe der Beschwerdeführerin in ihrer unternehmerischen Entscheidung frei, ob sie sich über Eigen- oder Fremdkapital finanziere und dies sei auch steuerlich anzuerkennen. Ferner weise man darauf hin, dass das Stammkapital der Beschwerdeführerin seit der Gründung 35.000 € betrage, wovon 17.500 € auf die Stammeinlage bar geleistet worden seien. Im Falle einer Insolvenz der Beschwerdeführerin hätte dies auch zu Nachforderungen der ausstehenden Stammeinlage in Höhe von 17.500 € bei den Gesellschaftern geführt. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass die Beschwerdeführerin seit Beginn ihrer Tätigkeit immer durch die Gesellschafter mittels gewährten Gesellschafterdarlehen, für die Rückstehungserklärungen abgegeben worden seien, eigenfinanziert worden sei und daher die Werthaltigkeit der Darlehensverbindlichkeiten aufgrund der Rückstehungserklärungen seitens der Abgabenbehörde bereits im Jahr 2012 hätte beurteilt werden müssen. Es sei daher die Umgliederung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage nur ein andersartiger Bilanzausweis mit den gleichen zivilrechtlichen Auswirkungen (Seite 7). In der Beschwerdevorentscheidung werde in der Bescheidbegründung seitens der Abgabenbehörde ausgeführt, dass ein Forderungsverzicht bzw. ein Schuldenerlass im Sinne des § 1444 ABGB seitens der Gesellschafter nicht vorgelegen sei, da nach Rechtsprechung des VwGH es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet werde, weil die Einbringung aussichtslos erscheine und es im Falle eines gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisses bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters, welcher der Gesellschaft vor der Insolvenz bewahren wolle, in der Regel von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen sei. Es sei in der Regel davon auszugehen, dass bei den Gesellschaftern immer eine engere Bindung als bei fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern gegeben sei. Gesellschafter verfolgten immer einen gemeinsamen Gesellschafterzweck und gemeinsame Ziele und dies werde im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Gerade bei einer Gesellschaft mit wenigen Gesellschaftern arbeiteten die Gesellschafter an einer gemeinsamen Zielerreichung in der Regel mit. Es sei daher der Beitrag der Gesellschafter an ihre Gesellschaft anders zu beurteilen als Rechtsbeziehungen zwischen den Geschäftspartnern, die eigene Ziele verfolgten. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde die Begriffe Gesellschafter und fremd gegenüberstehende

Geschäftspartner nicht als synonyme Begriffe verwenden und daraus Schlussfolgerungen ableiten, da Gesellschafter ein gemeinsames Ziel verfolgten und fremdgegenüberstehende Geschäftspartner auf ihre jeweiligen Vorteile bedacht seien (Seite 10-11). Zur Frage 13 führe \*\*\*J\*\*\* in der Niederschrift vom 31.07.2019 aus, dass "wir" - wer gemeint sei, gehe aus dem Protokoll nicht hervor – die Gesellschaftsanteile um einen symbolischen Betrag verkauft hätten, da bei der Beschwerdeführerin kein Betriebsmögen vorhanden gewesen sei und die Anteile nicht(s) mehr wert gewesen seien und das Darlehen auch nichts wert gewesen sei. Dieser Aussage sei entgegenzuhalten, dass in der Beschwerdeführerin jedenfalls zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile auf den Bankkonten bei der Bank ein Bankguthaben in Höhe von 56.209,66 € bestanden habe und diesen Bankguthaben zu diesem Zeitpunkt mit Ausnahme der Darlehensrückzahlungen an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* in Höhe von 50.000,75 € und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € keine anderen Verbindlichkeiten gegenübergestanden seien (Seite 12). Zur Frage 15 führe \*\*\*J\*\*\* aus, dass man nicht an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt habe. Die Entwicklung der Beschwerdeführerin habe das Gegenteil bewiesen und es handle sich seit dem Jahr 2016 bis laufend um eine sehr erfolgreiche Beschwerdeführerin (Seite 13). Auf die abschließende Frage seitens der Abgabenbehörde, ob es richtig sei, dass sie keine werterhöhende Einlage ins Kapital getätigt, sondern auf einen wertlosen Kredit verzichtet hätten, werde von \*\*\*J\*\*\* mit "genau" beantwortet. Diese Art der Fragestellung führe \*\*\*J\*\*\* genau zur erwünschten Antwort. Da der steuerliche Vertreter zur dieser Befragung durch die Abgabenbehörde nicht geladen gewesen sei, habe er auch hier keine Präzisierung verlangen können. Dies zeige auch der Widerspruch zur Frage 11, wo \*\*\*J\*\*\* ausführe, "nicht auf das Darlehen verzichtet zu haben". Hierbei werde übersehen, dass die Darlehen zu einem Zeitpunkt - nämlich am 16.02.2012 - gewährt und die Rückstehungserklärungen am 27. September 2013 für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 abgegeben worden seien, als die Darlehen sehr wohl werthaltig gewesen seien (Seite 13). In diesem Zusammenhang werde eindeutig weiters übersehen, dass in der Beschwerdeführerin zum 31.08.2015 nach Rückzahlung des Darlehens in Höhe von 50.000,75 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* Aktivvermögen in Höhe von 6.028,43 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € vorhanden gewesen seien, sodass die Liquidität der Beschwerdeführerin jedenfalls gegeben gewesen seien (Seite 14). Des Weiteren werde in der Beschwerdeentscheidung seitens der Abgabenbehörde ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung beim Rechnungsempfänger "\*\*\*\*C-GmbH2\*\*\*\*" die verrechnenden Leistungsbeschreibungen laut Vereinbarung nicht anerkannt worden seien, da vom Rechnungsempfänger für die Jahre 2015 bis 2018 keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen, Leistungsbeschreibungen, welche Projekte usw. im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen der Beschwerdeführerin vorgelegt worden seien. Somit habe weder nachgewiesen und noch glaubhaft gemacht werden können, dass die Beschwerdeführerin die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht habe. In diesem Zusammenhang werde auf die detaillierte Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 21.08.2019 und auf den Betriebsprüfungsbericht der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* verwiesen. In diesem Zusammenhang weise man darauf hin, dass seitens

der Abgabenbehörde auf "unsere" Argumente und auch auf unsere Beweisvorlagen und vorgelegten Aufträge nicht näher eingegangen worden sei. Da dies für "unsere Klientin" (Anmerkung: \*\*\*C-GmbH2\*\*\*) keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte, hätten sie aus verwaltungsökonomischen Gründen zugestimmt, dass die Leistungsvergütungen bei \*\*\*C-GmbH2\*\*\* in den Jahren 2015 bis 2017 nicht als Betriebsausgaben anerkannt und diese Erlöse bei der Beschwerdeführerin ebenso aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden würden, was in keiner Weise den Tatsachen entsprochen habe. Die Beschwerdeführerin habe sehr wohl Aufträge an die \*\*\*C-GmbH2\*\*\* vermittelt. Die Abgabenbehörde sei auf unsere Beweisvorlagen vom 21.08.2019 in der Niederschrift im Zuge der Außenprüfung bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* in keiner Weise eingegangen. Da die Leistungsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* die einzige Prüfungsfeststellung gewesen sei und infolge der Neutralisation bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* und bei der Beschwerdeführerin keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte, hätten sie aus verwaltungsökonomischen Gründen kein Rechtsmittel eingelegt. Die Abgabenbehörde hebe nunmehr diese verwaltungsökonomische Lösung zwischen den beiden Gesellschaften als Behauptung hervor, dass keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen, Leistungsbeschreibungen, welche Projekte usw. im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen seitens der Beschwerdeführerin vorgelegt worden seien. Dies sei jedenfalls im Zuge der Außenprüfung anhand von Kundenaufträgen, die "unsere Klientin" - die Firma "\*\*\*C-GmbH2\*\*\*" - durch das Netzwerk von der Beschwerdeführerin erhalten habe, nachgewiesen. Die Abgabenbehörde habe diese Nachweise trotz ausführlicher Erklärung des Geschäftsführers \*\*\*H\*\*\* als nicht geeignete Nachweise angesehen (Seite 18-19). In der Folge führe die Abgabenbehörde aus, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 die Darlehen der Gesellschafter rückwirkend zum 31.12.2014 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingelegt würden. Die Abgabenbehörde habe in keiner Weise geprüft, dass die Gesellschafterdarlehen bereits am 16.12.2012 gewährt und die Gesellschafter und gleichzeitig Kapitalgeber im Gesellschafterumlaufbeschluss vom 16.02.2012 im Punkt 7. ausdrücklich auf das Risiko des eigenkapitalersetzenden Darlehens nach dem Eigenkapitalersatzgesetz hingewiesen worden seien. In diesem Gesellschafterumlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH Gesetz vom 16.02.2012 sei ausdrücklich festgehalten, dass die Gesellschafter vom Geschäftsführer \*\*\*H\*\*\* im Zuge des Abschlusses der Darlehensverträge auf die gesetzlichen Bestimmungen des "Eigenkapitalersatzgesetzes" aufmerksam gemacht worden seien und daher alle Gesellschafter und zugleich Darlehensgeber gewusst hätten, dass diese Darlehen nachrangig sein könnten. Außerdem sei am 27.09.2013 von allen Gesellschaftern, die zugleich Darlehensgeber gewesen seien, eine Rückstehungserklärung zugunsten der Beschwerdeführerin abgegeben worden, in der ausdrücklich festgehalten sei, dass die Gesellschafter in Höhe ihres Darlehensbetrages gegenüber sämtlichen Gläubigern der Beschwerdeführerin bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückstünden. Bereits im Jahresabschluss für das Jahr 2012 sei im Anhang folgende Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB zum negativen Eigenkapital in Höhe von 57.312,38 € vom Geschäftsführer abgegeben worden: "Die Gesellschaft entwickelt seit

dem Geschäftsjahr 2012 ein neues Geschäftsfeld, das zu Anlaufverlusten geführt hat. Bereits im Geschäftsjahr 2013 wird ein ausgeglichenes Ergebnis und ab dem Geschäftsjahr 2014 ein Gewinn erwartet. Die Gesellschafter haben für ihre Darlehen in Höhe von 308.793,02 € eine Rückstehungserklärung abgegeben. Aus diesem Grund bestehe zurzeit keine Insolvenzgefahr." Diese Stellungnahme des Geschäftsführers sei auch für das Geschäftsjahr 2013 im Anhang des Jahresabschlusses abgegeben worden. Gesellschafterdarlehen stellten nach dem Eigenkapitalersatzgesetz nachrangiges Eigenkapital dar. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 sei noch keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen und im Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen sei das Eigenkapitalersatzgesetz daher noch nicht anwendbar. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 sei eine Überschuldung der Beschwerdeführerin in Höhe von 57.312,38 € festgestellt worden und daher hätten die Gesellschafter, die auch gleichzeitig Darlehensgeber seien, eine Rückstehungserklärung jedenfalls am 27.09.2013 vor Fertigstellung des Jahresabschlusses 2012 abgegeben. Seit diesem Zeitpunkt handle es sich durch die Abgabe der Rückstehungserklärung um nachrangiges Gesellschaftskapital und spätestens zu diesem Zeitpunkt hätten die Darlehen, da eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, Eigenkapitalcharakter. In diesem Zusammenhang habe die Abgabenbehörde die Rechtslage eindeutig verkannt, da einerseits die Darlehen zu einem Zeitpunkt - nämlich am 16.02.2012 - gegeben worden seien, als die Beschwerdeführerin ein positives Eigenkapital ausgewiesen habe und durch die Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 habe keine Überschuldung der Beschwerdeführerin bestanden. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde nicht behaupten, dass die Darlehensgewährungen seitens der Gesellschafter in einem Zeitpunkt erfolgt seien, als diese bereits wertlos gewesen seien und daher einen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB vorliege. Die Abgabenbehörde hätte vielmehr prüfen müssen, ob im Zeitpunkt der Darlehensgewährung - nämlich am 16.02.2012 - eine Überschuldung vorgelegen sei. Auch im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 sei keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen, da dies das erste Geschäftsjahr umfasst habe und der Geschäftsführer habe in seiner Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Anhang zum Jahresabschluss aufgrund seines Wissensstandes im Jahr 2012 erklärt, dass im Jahr 2013 bereits ein ausgeglichenes Ergebnis und im Geschäftsjahr 2014 bereits ein Jahresgewinn erzielt werde. Mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 sei nur eine Umschichtung der Gesellschafterdarlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, auf die nicht gebundene Kapitalrücklage erfolgt. Es habe sich daher in der rechtlichen Funktion des Eigenkapitalcharakters der Darlehen seit der Gewährung am 16.02.2012 bzw. bei Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 nichts geändert. Da es keine anderen Wiederaufnahmegründe seitens der Abgabebehörde für den Körperschaftsteuerbescheid 2015 bzw. 2016 infolge der Abgabeprüfung der Jahre 2013 bis 2015 und für die Nachschau der Jahre 2016 und 2017 gegeben habe, sei aus diesem Grund eine Wiederaufnahme des Verfahrens des Jahres 2015 bzw. 2016 unzulässig gewesen und daher sei § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG im Jahr 2015 aufgrund des vorgelegenen Sachverhaltes nicht anwendbar. Bereits aus den oben

angeführten Gründen sei die Bezugnahme der Abgabebehörde auf den Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 für die abgabenrechtliche Beurteilung hinsichtlich der Rückwirkung auf den 31.12.2014 bezüglich der Umgliederung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage für die rechtliche Beurteilung im Jahr 2015 nicht anwendbar. Es handle sich daher hierbei nicht um einen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB, der niemals von den Gesellschaftern abgegeben worden sei, und auch nicht um einen Forderungsverzicht im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG - wie dies die Abgabebehörde darstelle - sondern bereits um eine Zuführung zum Eigenkapital mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 (Seite 20-22). Die Abgabebehörde führe aus, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile an Ing. \*\*\*C\*\*\* bzw. an die \*\*\*H-GmbH\*\*\* keinen Wert gehabt hätte. Auch im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile habe nicht von einer wertlosen Gesellschaft ausgegangen werden können, da laut Saldenliste zum 31.07.2015 auf den Bankkonten liquide Mittel in Höhe von 56.209,66 € vorhanden gewesen seien, denen Verbindlichkeiten in Höhe von 53.351,21 € gegenübergestanden seien (Beilage 1). Nach der Darlehensrückzahlung an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* in Höhe von 50.000,75 € weise die Saldenliste zum 31.08.2015 Bankguthaben in Höhe von 4.863,81 € aus, denen Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € gegenüberstünden (Beilage 2). Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € ausgewiesen habe. Hätte die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 die Gesellschafterdarlehen, für die die Gesellschafter eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten, weiterhin als Verbindlichkeit ausgewiesen, so hätte die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 ein negatives Eigenkapital in Höhe von 183.145,13 € ausgewiesen für das der Geschäftsführer wie in den Vorjahren eine Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB über das negative Eigenkapital hätte abgeben müssen. Durch diese gesellschaftsrechtliche Maßnahme der Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, da es sich in beiden Fällen um Eigenkapital handle, habe sich einerseits das Bilanzbild wesentlich verbessert und es sei die erforderliche Stellungnahme des "Gesellschafters" gemäß § 225 Abs. 1 UGB weggefallen. Ein Ausweis als nicht gebundene Kapitalrücklage hätte nicht erfolgen dürfen, wenn diese Beträge nicht Eigenkapital darstellten. Da diese gesellschaftsrechtliche Maßnahme keine steuerlichen Auswirkungen habe und unternehmensrechtlich wesentlich zur Verbesserung des Bilanzbildes führe, könne die Abgabebehörde nicht von einem Forderungsverzicht ausgehen, da sie diesen - wenn überhaupt - bei der Gewährung der Gesellschafterdarlehen am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung zum 27.09.2013 hätte beurteilen müssen (Seite 24-25). Die Abgabebehörde führe aus, dass die Gesellschaftsanteile vor und nach dem Forderungsverzicht wertlos gewesen seien, was sich durch Übertragung der Anteile am 28.08.2015 um 1 € manifestiere. Auch diese Ausführungen der belangten Behörde zeigten, dass sie die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin nicht im Zeitpunkt der

Darlehensgewährung und auch nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung überprüft habe, sondern im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile. Da die Darlehen spätestens im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung quasi Eigenkapitalcharakter hätten, wie dies in zahlreichen Artikeln zum Insolvenzrecht dokumentiert sei, könne die Werthaltigkeit der Darlehen nicht im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile, sondern nur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. Abgabe der Rückstehungserklärung durch die Gesellschafter - also mit dem Erlassen des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2012 - spätestens jedoch im Jahr 2013 seitens der Abgabenbehörde beurteilt werden. Des Weiteren übersehe die Abgabenbehörde, dass wenn die Gesellschaftsanteile veräußert würden und für diese ein höherer Wert als 1 € erzielt werde, beim Veräußerer voll steuerpflichtig sei. Auch die Ausführungen der Abgabenbehörde zum § 67 GmbH-Gesetz über die Haftung der Rechtsvorgänger - soweit sie die ausstehende Einlage im Zeitpunkt des Verkaufs der Anteile nicht geleistet hätten - widerspreche eindeutig der wirtschaftlichen Realität, da die Problematik der Nachhaftung gemäß § 78 GmbH-Gesetz aufgrund der erfolgreichen Gesellschafter nur als theoretischer Natur angesehen werde. Die Abgabenbehörde übersehe jedenfalls, dass es aufgrund widriger Umstände innerhalb einer fünfjährigen Frist auch zu Haftungen kommen könne, z.B. Coronakrise, Naturkatastrophen, Brand, hoher Forderungsausfall usw. Die Abgabenbehörde erkenne jedenfalls, dass Unternehmersein auch Unternehmerwagnis und Unternehmerrisiko tragen heiße und entbehrten diese Ausführung der Abgabenbehörde jedem wirtschaftlichen Verständnis (Seite 25-26). In ihren Ausführungen erkenne die Abgabenbehörde den wahren wirtschaftlichen Gehalt bzw. die Beurteilung des Sachverhaltes im Zeitpunkt der Darlehensgewährung und im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung. Der wahre wirtschaftliche Gehalt aus ertragsteuerlicher Sicht sei keinesfalls im Zeitpunkt der Abtretung der Geschäftsanteile am 28.08.2015 zu beurteilen, sondern im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Entscheidung der Beschwerdeführerin Darlehen zu gewähren bzw. eine Rückstehungserklärung abzugeben. Das sei der Zeitpunkt der Darlehensgewährung und der Abgabe der Rückstehungserklärung durch die Gesellschafter. Des Weiteren unterstelle die Abgabenbehörde mit ihren Ausführungen, dass die verbliebenen Gesellschafter im Zeitpunkt der Fassung des Gesellschafterumlaufbeschlusses am 26. bzw. 28.08.2015 über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage durch die Entrichtung der Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.696 € den wahren Sachverhalt hätten verschleiern wollen, um über das in Punkt erstens beschriebene Modell eine "Steuerersparnis" zu erwirken. Die Abgabenbehörde erkenne ihrerseits den Sachverhalt. Es handle sich hierbei nicht um Fremdkapital, das zurückgezahlt werden müsse und auf dessen Rückzahlung verzichtet werden könne, sondern um Eigenkapital, welches die Gesellschafter der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 zur Verfügung gestellt hätten, um einen Geschäftsbereich zu entwickeln. Es sei sehr befremdend, dass die Abgabenbehörde einen steuerlich korrekten Vorgang, der durch zahlreiche Entscheidungen der Höchstgerichte bestätigt sei, als Verschleierungstaktik darstelle. Es gebe hierzu zahlreiche Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes und des

unabhängigen Finanzsenates, dass auch nicht werthaltige Forderungen bzw. Sanierungsdarlehen der Gesellschaftsteuer unterlägen (Seite 26-27). Die Abgabenbehörde unterstelle, dass die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf der Video-Walls über die notwendigen finanziellen Mitteln verfügt habe, um eine Einigung mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zu erzielen. Diese Ausführungen der Abgabenbehörde widersprächen eindeutig dem tatsächlichen Sachverhalt. Man sei bereits im Jahr 2014 zur Erkenntnis gekommen, dass man mit zwei Video-Walls keinen wirtschaftlichen Erfolg erzielen könne, da man mit zwei Video-Walls keine österreichweite Werbung durchführen könne. Die potentiellen Kunden für Video-Walls seien in der Regel Großfirmen, die österreichweit tätig seien und daher ihre Werbung zentral schalteten und hierbei einzelne lokale Video-Walls nicht berücksichtigt würden. Dies sei der Grund gewesen, warum man die Video-Walls verkauft habe, da langfristig keine Gewinne zu erwarten gewesen seien. Des Weiteren führe die Abgabenbehörde aus, dass \*\*\*H\*\*\* bereits vor dem Erwerb der Gesellschaftsanteile mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* im geschäftlichen Kontakt gestanden sein dürfte, da er angegeben habe, dass \*\*\*K2\*\*\* durch ihn in die Beschwerdeführerin investiert habe und somit im Interesse von \*\*\*H\*\*\* gewesen sei, dass zumindest ein Teilbetrag an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zurückbezahlt werde, was nach Verkauf der Video-Walls durchaus möglich gewesen sei. Das seien weitere Mutmaßungen der Abgabenbehörde ohne Nachweise und Beweise. Die Abgabenbehörde verkenne auch hier wiederum die wirtschaftliche Realität, da bei kleinen Gesellschaften die Gesellschafter sich in der Regel im Vorfeld kennen würden und auch ein gewisses Vertrauen mit sich brächten, um Gesellschafter einer Gesellschaft zu werden. Auch die Ausführungen über den Leistungsinhalt der Leistungsvereinbarung im Beratungs- und Unterstützungsbereich von Marketingleistungen usw. seitens der Abgabenbehörde zeigten nur, dass diese angezweifelt werde. Auch die Bezugnahme auf die tatsächliche Leistungserbringung der Beschwerdeführerin gegenüber den \*\*\*C-GmbH2\*\*\* sei laut Abgabenbehörde anzuzweifeln. Die Abgabenbehörde habe aber nie das Gegenteil bewiesen. Im normalen Abgabenverfahren habe die Behörde zu beweisen und könne nicht unbewiesene Behauptungen aufstellen und daraus abgabenrechtliche Schlussfolgerungen ziehen. Auch zu den Ausführungen der Abgabenbehörde bezüglich der vorgebrachten Gläubigerbegünstigung im Falle einer Insolvenz sei anzumerken, dass die anderen ausgetretenen Gesellschafter bei Kenntnis der teilweisen Darlehenstilgung unter Umständen tatsächlich eine Begünstigung der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* erblickt hätten. Auch diese Ausführungen der Abgabenbehörde entsprächen nicht den Tatsachen, da sich jeder Gesellschafter über die Belange der Beschwerdeführerin hätte informieren können und es sei nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, gesellschaftsinterne Ereignisse, die keine abgabenrechtlichen Wirkungen hätten, zu beurteilen. Diese Ausführungen seien vielmehr ein Beweis dafür, dass sich die Gesellschafter um die Belange der Beschwerdeführerin nicht gekümmert hätten und die Dinge hätten laufen gelassen. Dies sei jedenfalls vom Zeitpunkt des Beitritts der Gesellschafter \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*, \*\*\*H-GmbH\*\*\* und Ing. \*\*\*C\*\*\* der Fall gewesen, obwohl die ehemaligen Gesellschafter ausdrücklich erklärt hätten, dass sie zum Wohle der Beschwerdeführerin an der Gesellschaft mitarbeiteten und gewisse Aufgaben

hätten übernehmen wollen (Seite 27-28). Die Abgabenbehörde führe aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein endgültiger Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung der Gesellschafter vorgelegen und damit die Forderung gegenüber der vermögenslosen Beschwerdeführerin nicht durchsetzbar gewesen sei und es sich dabei um einen fremdüblichen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen gehandelt habe. Dieser endgültige Verzicht der Gesellschafter sei infolge in Form eines Gesellschafterbeschlusses dokumentiert worden und daher sei er im Rahmen einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe bei der Beschwerdeführerin zu erfassen. Auch in diesem Punkt verkenne die Abgabenbehörde den wahren Sachverhalt. Die Beurteilung eines Forderungsverzichtes hätte von der Abgabenbehörde spätestens im Zeitpunkt der Darlehensgewährung mit 16.02.2012, jedoch spätestens mit 27.09.2013 bei der Abgabe der Rückstehungserklärung beurteilt werden müssen. Zu diesem Zeitpunkt habe an den Fortbestand der Beschwerdeführerin kein Zweifel bestanden und auch nach dem Ausscheiden der übrigen Gesellschafter mit Notariatsakt vom 28.08.2015 hätten die verbleibenden Gesellschafter an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt, da sie die Gesellschaftsanteile der übrigen Gesellschafter übernommen und an der Fortsetzung der Beschwerdeführerin gearbeitet hätten. Ein eindeutiger Beweis für den Fortbestand der Beschwerdeführerin seien die Gewinne in Höhe von 370.273,52 € für die Geschäftsjahre 2016 bis 2019. Auch die Ausführungen der Abgabenbehörde, dass es im Rahmen des Forderungsverzichtes buchhalterisch zu einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe gekommen sei, sei ein Widerspruch zu den übrigen Ausführungen, da die Abgabenbehörde einerseits behaupte, alles sei wertlos gewesen, und andererseits, es sei zu einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung gekommen. Der von der Abgabenbehörde angeführte Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 enthalte keinen betrieblichen Forderungsverzicht, da nur ein gesellschaftsrechtlicher Forderungsverzicht einen Ausweis als nicht gebundene Kapitalrücklage erlaube. Die Schlussfolgerungen zu diesem Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 seien denkunmöglich (Seite 28-29). Zu den Ausführungen der Abgabenbehörde zu § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei zusammenfassend Folgendes anzumerken: Als Ausfluss des Trennungsprinzips blieben gemäß § 8 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft "Einlagen" und "Beiträge jeder Art" insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet würden. § 8 Abs. 1 KStG sei Ausfluss des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge wie Einlagen im Sinne des § 8 Abs.1 KStG zählten nicht zu dem steuerrelevanten Einkommen der Körperschaft und würden daher der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zugeordnet. Auch nachrangige Darlehen der Gesellschaft hätten Eigenkapitalcharakter und seien dem Eigenkapital bei der Erstellung eines Überschuldungsstatus zuzurechnen. Dasselbe gelte für rechtsgeschäftliche Zuführungen von Eigenkapital außerhalb des Gesellschaftsrechts, die aber auf Gesellschafterstellung (causa societatis) zurückzuführen seien. Es stehe grundsätzlich im Ermessen des Gesellschafters,

seiner Gesellschaft Eigenkapital zuzuführen und damit Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG vorzunehmen. Ob auf Ebene der Gesellschaft tatsächlich Bedarf an Eigenkapital bestehe, sei daher grundsätzlich irrelevant. Die gesetzliche Verankerung der Steuerneutralität von Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG habe nur deklarative Bedeutung. Auch ohne eine im § 8 Abs. 1 KStG vergleichbare Regelung würden daher aufgrund des Trennungsprinzips Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zuzuordnen sein. Einlagen und Beiträge jeder Art im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG würden definiert als die Zuwendung von Vermögensvorteilen eines Anteilsinhabers oder eines sonst qualifizierten Beteiligten an eine Körperschaft im Sinne des § 1 KStG (causa societatis). Dies gelte unabhängig davon, ob als Gegenleistung für die Zuwendung Gesellschaftsrechte oder sonstige Mitgliedschaftsrechte gewährt würden. Im Hinblick auf die einheitliche Rechtsfolge der Steuerneutralität sei eine genaue Abgrenzung der Begriffe "Einlagen" und "Beiträge jeder Art" nicht notwendig. Die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlichen Leistungen folge bereits aus der Systematik des Gewinnbegriffes. Es handle sich nicht um betrieblich veranlasste Vermögenszugänge. Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 KStG stelle dies ausdrücklich klar: "Beiträge jeder Art, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Mitgliedern geleistet werden, bleiben bei der Einkommensermittlung der Körperschaft außer Ansatz." Vermögenszuführungen, die Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter erbrächten, seien daher auf Ebene der Körperschaftsteuer grundsätzlich unbeachtlich. Dies führe nur zu einer Erhöhung des Einlagenstandes gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG, was für eine spätere Einlagenrückzahlung von Relevanz sei. Verzichte der Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber der Gesellschaft, so führe dies nach Auffassung des VwGH vom 23.09.2005, 2003/15/0078, nicht zur Erhöhung des steuerlichen Gewinnes bei der Gesellschaft, sondern es handle sich in vollem Umfang um eine steuerneutrale Einlage. Es stehe daher einer steuerwirksamen Verbindlichkeitsabschreibung bei der Gesellschaft eine nicht steuerwirksame Einlage beim Gesellschafter gegenüber. In diesem Zusammenhang weise man ausdrücklich darauf hin, dass es seitens der Beschwerdeführerin nie einen Forderungsverzicht im Sinne des § 1444 ABGB gegeben habe und daher § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG nicht zur Anwendung kommen könne. Würde man der Auffassung der Abgabenbehörde folgen, so würde dies bedeuten, dass wenn jemand aus seinem bereits versteuerten Vermögen eine Einlage leiste, die nach § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam werde, dies bei einem Fortbestand der Gesellschaft in der Gesellschaft zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen würde, der mit 25 % der Körperschaftsteuer in der Gesellschaft unterliege, was zu einer weiteren Besteuerung einer bereits im Privatvermögen versteuerten Einlage eines Gesellschafters bei einer Ausschüttung zu 27,5 % Kapitalertragsteuer führe, sodass die Gesamtbelastung einer bereits versteuerten Einlage eines Gesellschafters bei einer Gewinnausschüttung 45,62 5% betragen würde, was einer Vermögensvernichtung gleich käme. Des Weiteren würde bei Verkauf der um 1 € erworbenen Beteiligung um einen höheren Betrag wieder beim Gesellschafter bzw. bei der Gesellschaft der Einkommensteuer von 27,5 % bzw. der Körperschaftsteuer von 25 %

unterliegen. Dies widerspreche eindeutig dem Grundsatz der Steuerneutralität von Einlagen, die durch die Einführung des steuerlichen Evidenzkontos im § 4 Abs. 12 EStG geschaffen worden sei. Es hätten daher Finanzierungen der Gesellschaft durch Gesellschafter von außen keine steuerlichen Auswirkungen. Diese Art der Besteuerung sei eindeutig ein Eingriff in das Eigentumsrecht und somit eindeutig verfassungswidrig. Es werde seitens der Abgabenbehörde nicht hinterfragt, ob der Vorgang gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst sei. Es sei die Wurzel der Forderung zu hinterfragen. Bei den gewährten Darlehen für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, handle es sich eindeutig um eine gesellschaftsrechtliche Wurzel, die unmittelbar mit der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2012 im Zusammenhang stehe. Die Gesellschaftsanteile der Beschwerdeführerin seien von den Gesellschaftern am 16.02.2012 übernommen und die Darlehen von den natürlichen Personen als Gesellschafter aus Privat- und nicht aus betrieblichen Mitteln gewährt worden, die nunmehr seitens der Abgabenbehörde unter Anwendung der Bestätigung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam würden. Vorteilszuwendungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft sprächen in der Regel für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Seitens der Abgabenbehörde sei eindeutig die Feststellung unterlassen worden, welche konkrete Veranlassung dem von ihr behaupteten Forderungsverzicht zugrunde liege. Im gegenständlichen Fall gebe es von den Gesellschaftern aus Privatmitteln gewährte Darlehen und keine betriebliche Veranlassung und es sei von den Gesellschaftern nie ein Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin abgegeben worden. Die Umwidmung der nachrangigen Darlehen in Kapitalrücklagen sei eindeutig ein Vorgang im Bereich der Gesellschafter. Es habe seitens der Beschwerdeführerin keine Gegenleistungen an die Gesellschafter gegeben. Die Einlagen seien im Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG ausgewiesen worden. Da für die Gesellschaftsdarlehen eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, handle es sich um nachrangiges Kapital. Nachrangiges Kapital sei somit im Falle einer Insolvenz der Gesellschaft wie Eigenkapital zu behandeln (Seite 31-34). Die Abgabenbehörde führe aus, dass jeder fremde Dritte angesichts der betriebs- und vermögenslosen Beschwerdeführerin auf das nicht einbringliche, wertlose Darlehen verzichtet hätte, da ein Einmahnen oder Einklagen der Darlehensforderung angesichts der Rangrücktrittserklärung wenig Aussicht auf Erfolg gehabt hätte. In diesem Zusammenhang dürfe auch die Tatsache nicht außer Acht gelassen werden, dass die austretenden Gesellschafter nach Einlage ihrer Darlehensforderung die Geschäftsanteile mit einem Euro abgetreten hätten. Eine "substantielle Steigerung" des Beteiligungswertes sei somit nicht erfolgt, was für die Wertlosigkeit des eingelegten Wirtschaftsgutes spreche. Auch in diesen Ausführungen verkenne die Abgabenbehörde, dass sie die Beurteilung des Sachverhaltes im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 über die Werthaltigkeit hätte vornehmen müssen, da spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung für die Darlehen der Eigenkapitalcharakter der Darlehen entstanden sei und die Darlehen dem Eigenkapital zugeführt gälten. Die formale Umgliederung der Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung

abgegeben worden sei, mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage stelle nur einen anderen Bilanzausweis dar. Dies könne keinen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB darstellen und daher in keinem Fall entscheidungsrelevant sein. Ein fremder Dritter hätte keine Rückstehungserklärung abgegeben, um die Gesellschaft zu finanzieren und hätte der Gesellschaft kein Eigenkapital zugeführt. Auf Eigenkapital könne auch nicht verzichtet werden (Seite 34-35). Die Abgabenbehörde verweise in der Bescheidebegründung auf die Aussagen von \*\*\*J\*\*\* in der Niederschrift vom 31.07.2019 und auf die Schreiben von der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* vom 28.06.2019 und vom 26.07.2019 hinsichtlich der Liquiditätslage der Beschwerdeführerin und der wertlosen Darlehensforderung. Hierzu sei nur anzumerken, dass die Abgabenbehörde wiederum die Rechtslage verkannt habe und ihre rechtliche Beurteilung nicht im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. der Abgabe der Rückstehungserklärung für die Darlehen am 27.09.2013 vorgenommen habe. Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Umwandlung der nachrangigen Darlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 sehr wohl laufende liquide Mittel gehabt hätte, um der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* unmittelbar am 31.08.2015 einen Betrag von 50.000 € zu überweisen. Die Beschwerdeführerin sei auch in der Folge ihren Zahlungsverpflichtungen laufend nachgekommen. Es sei daher seit dem Bestehen der Beschwerdeführerin auch zu diesem Zeitpunkt keine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Beschwerdeführerin vorgelegen. Es seien lediglich die Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, mittels Gesellschafterbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage umgewandelt worden. Es sei die freiwillige Entscheidung der Gesellschafter, die aus der Beschwerdeführerin ausscheiden wollten, gewesen, mit Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 auszuscheiden. Die verbleibenden Gesellschafter der Beschwerdeführerin hätten sich ihrerseits mit der Zukunft der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, damit der Fortbestand der Beschwerdeführerin gesichert sei. Die verbleibenden Gesellschafter hätten bewiesen, dass die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2016 bis laufend wieder Gewinne erwirtschaftet habe und somit eindeutig den Fortbestand der Beschwerdeführerin gesichert, da nunmehr sämtliche handelsrechtlichen Verlustvorträge im Geschäftsjahr 2019 bereits aufgebraucht seien (Seite 35-36). Abschließend führe die Abgabenbehörde aus, dass gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Dadurch komme es daher nicht auf die bürgerlich rechtliche Form, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Nach den Ergebnissen des Betriebsprüfungsverfahrens sei davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt und daher keinen Gesellschafterzuschuss, sondern den Verzicht auf eine nicht mehrwerthaltige Forderung aus betrieblichen Gründen darstelle. Zu diesen Ausführungen der Abgabenbehörde sei anzumerken, dass die Beschwerdeführerin und die Geschäfte der Beschwerdeführerin immer transparent und nachvollziehbar gewesen. Das Projekt der Video-Walls sei aufgrund der

Nichtmitwirkung der ehemaligen Gesellschafter und der Nichterreichung des Gesellschaftszweckes gescheitert und sei daher mit Verlust abgeschlossen worden. Aus diesem Grund habe jeder Gesellschafter beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen von den ehemaligen Gesellschaftern mit 16.02.2012 zusätzlich zur übernommenen Stammeinlage an die Beschwerdeführerin ein Gesellschafterdarlehen für die Erreichung des Gesellschaftszweckes der Beschwerdeführerin gewährt. Infolge der Nichtmitwirkung der ausgeschiedenen Gesellschafter und aufgrund der Marktumstände habe das Projekt Video-Walls nicht zum gewünschten Erfolg geführt und daher sei, um nicht weitere Verluste zu erwirtschaften, das Projekt Video-Wall beendet worden. Diese Entscheidungen seien im Wirtschaftsleben häufig anzutreffen und daher keine unübliche Darstellung eines Sachverhaltes. Infolge des Scheiterns des Projektes Video-Walls sei man vor der Entscheidung gestanden, die Beschwerdeführerin aufzulösen oder weiterzuführen. In diesem Wendepunkt in der Beschwerdeführerin hätten einige Gesellschafter beschlossen, aus der Beschwerdeführerin auszuscheiden und kein weiteres Untemehmerrisiko zu tragen. Auch die Abläufe hinsichtlich der Gesellschafterdarlehen, die am 16.02.2012 gewährt und für die am 27.09.2013 Rückstehungserklärungen abgegeben worden seien, sowie die Umwandlung dieser dem eigenkapitalcharakterdarstellenden rückgestellten Darlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, wobei es sich hierbei nur um eine bilanzielle Darstellung und um keine steuerrechtliche Beurteilung handle, sei transparent nachvollziehbar. Dass die verbleibenden Gesellschafter nach Ausscheiden der Gesellschafter, die für die Zukunft kein Risiko mehr hätten tragen wollen, sei legitim neue Geschäftsfelder zu entwickeln und zu testen, um den Fortbestand einer Gesellschaft zu sichern (Seite 36-37). Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass folgender Sachverhalt vorliege: Die Gesellschafter hätten im Jahr 2012 Eigenmittel der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt, um ein gemeinsames Geschäftsziel zu erreichen. Diese Eigenmittel ersetzten eindeutig Fremdkapital. Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung seien sich die Gesellschafter bewusst gewesen, dass diese Mittel der Finanzierung der Entwicklung der Geschäftsidee dienten. Verstärkt werde diese Intention auch noch durch die in der Folge abgegebenen Rückstehungserklärungen im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2012, der sowohl dem Firmenbuch als auch der Abgabenbehörde offengelegt worden sei. Dass die Gesellschafter diese Beträge beim Ausscheiden nicht zurückgefordert hätten, könne nicht automatisch einem betrieblichen Forderungsverzicht gleichgesetzt werden, wenn gleichzeitig eine eindeutige Widmung als nicht gebundene Kapitalrücklage erfolgt sei, was eindeutig einen gesellschaftsrechtlichen Forderungsverzicht darstelle. Sämtliche Einvernahmen bzw. Vorhalte der ausgeschiedenen Gesellschafter seien von der Abgabenbehörde so gestaltet worden, dass sie einen betrieblichen Forderungsverzicht den Gesellschaftern faktisch in den Mund legten. Es seien nur Fragen zum Zeitpunkt des Ausscheidens gestellt, aber nicht der wahre Zweck der Darlehensgewährung hinterfragt worden. Es sei denkunmöglich, dass ein betrieblicher Forderungsverzicht vorliegen könne, da die Einzahlungen zur Finanzierung der Beschwerdeführerin durch die Gesellschafter gedient hätten (Seite 37).

## Beschwerdevorlage

Mit **Vorlagebericht vom 18.11.2020 (OZ 39)** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der gesonderten **Stellungnahme vom 17.11.2020 (OZ 38)** hält die Abgabenbehörde dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag – soweit für den Streitfall relevant - entgegen, dass ein Steuerpflichtiger in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen wolle, grundsätzlich nicht beschränkt sei, und er dürfe bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden, es stehe ihm also grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafürsprächen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, könne eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorlägen, seien strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorlägen oder nicht, sei auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen. Entscheidend für das Vorliegen solcher besonderen Umstände sei das Gesamtbild der Verhältnisse. Die Tatsache, dass ein Darlehen zu gleich günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt nicht erhältlich gewesen sei, genüge für sich alleine nicht verdecktes Eigenkapital anzunehmen (Seite 9). Aufgrund der erfolglosen Geschäftstätigkeit (Werbung mit Video-Walls) der Beschwerdeführerin hätten die Darlehen zunehmend an Wert für die Gesellschafter verloren, was diese zur Wertberichtigung ihrer Forderungen berechtigt habe. Mit dem Verkauf der Video-Walls und der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2015 seien sie in der Folge für die Gesellschafter tatsächlich wertlos gewesen, denn sie hätten nicht mehr mit einer Rückzahlung der Darlehen iHv 269.000 € (Darlehen inkl. Zinsen abzüglich der bereits vorher mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* vereinbarten Darlehensrückzahlung iHv 50.000 €) rechnen können. Aber erst mit dem endgültigen Verzicht auf die Forderung durch die Gesellschafter (Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015) habe sich die Wertlosigkeit der Gesellschafterdarlehen bei der Beschwerdeführerin selbst steuerlich ausgewirkt (Seite 9). Die Beschwerdeführerin behaupte im Vorlageantrag, dass die Gesellschafterdarlehen bereits durch die Erklärung des Geschäftsführers gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Jahresabschluss zum 31.12.2012 dem Eigenkapital zugeführt worden sei. Diese Behauptung werde jedoch bereits durch die eigene buchhalterische Erfassung (Ausweis als Fremdkapital) und den Angaben in den vorgelegten steuerlichen Einlagenevidenzkonten 2012 bis 2014 widerlegt, wonach erst zum 31.12.2014 eine Kapitalrücklage iHv 269.000 € ausgewiesen worden sei. Widerlegt werde die Behauptung aber auch durch die trotz Rückstehungserklärung erfolgte "Darlehenstilgung" iHv 50.000 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*. Der Beschwerdeführerin sei jedoch insoweit zuzustimmen, dass § 67 Abs. 3 IO bestimme, dass eine Verbindlichkeit unter gewissen Voraussetzungen nicht bei der Prüfung auf rechnerische Überschuldung berücksichtigt zu werden brauche. Die Rangrücktrittsvereinbarung diene als

Instrument zur Insolvenzvermeidung, denn dadurch solle der Ausweis der Verbindlichkeiten in der Überschuldungsbilanz gemäß § 67 IO vermieden werden. Die Tatsache, dass eine Rangrücktrittsvereinbarung bei einem Gesellschafterdarlehen unter gewissen Voraussetzungen nicht in die Überschuldungsbilanz aufzunehmen sei und so eine insolvenzvermeidende Wirkung entfalte, lasse jedoch keinesfalls den Schluss zu, dass diese Verbindlichkeit nicht in der Unternehmens- und Steuerbilanz zu passivieren sei. Die abgegebenen Rückstehungserklärungen vom 27.09.2013 der Gesellschafter bezögen sich auf die am 16.02.2012 gewährten Darlehen inkl. der Zinsen 2012. Die Gesellschafter vereinbarten "aus der oben angeführten Forderung im Rang gegenüber sämtlichen anderen Gläubigern der [Beschwerdeführerin] bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückzustehen. Der Gesellschafterin steht der Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens ab der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch die Generalversammlung insoweit anteilig in Höhe des positiven Eigenkapitals zu den anderen Gesellschafterdarlehen zu, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden ist." Bei den gegenständlichen Rückstehungserklärungen habe es sich um Zusagen der jeweiligen Gesellschafter, mit der Befriedigung ihrer Forderungen zeitlich befristet zuzuwarten, gehandelt. Durch diese Rangrücktritte hätten die von den Gesellschaftern im Jahr 2012 gewährten Darlehen ihre Eigenschaft als Fremdkapital jedoch nicht verloren. Es handle sich dabei lediglich um einen von den Gläubigern (Gesellschaftern) freiwillig eingeräumten "Eigenkapitalersatz". Zu beachten sei jedoch, dass Eigenkapitalersatz grundsätzlich kein Eigenkapital darstelle. Auch die Rangrücktrittserklärungen hätten nicht zu einer Wandlung in Eigenkapital geführt. Diese hätten allenfalls haftungsrechtliche Bedeutung und bewirkten, dass die Gesellschafterdarlehen im Überschuldungsstatus nicht als Verbindlichkeiten zu berücksichtigen gewesen seien, obwohl sie zivilrechtlich weiterhin den Charakter von Verbindlichkeiten behalten hätten. Die gegenständlichen Rückstehungserklärungen seien zeitlich befristet gewesen, eine Darlehensverzinsung sei vereinbart gewesen und 2015 wurde eine Darlehenstilgung iHv 50.000 € getätigt. All das spreche für das Vorliegen von Fremdkapital. Besondere Umstände, aus denen zu schließen wäre, dass entgegen dem Inhalt der Urkunden (wie Darlehensverträge, Rückstehungserklärungen) und der buchhalterischen Erfassung als verzinsliches Fremdkapital mit den Rückstehungserklärungen auf eine Geltendmachung der Ansprüche verzichtet worden wäre oder dass von vornherein eine Rückzahlung der Darlehen nicht beabsichtigt gewesen wäre, lägen nicht vor. Im Gegenteil, sowohl die Auskünfte der befragten Gesellschafter, \*\*\*J\*\*\* und \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*, als auch die Tatsache, dass trotz Rückstehungserklärung im Jahr 2015 ein Betrag iHv 50.000 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zurückbezahlt worden sei, bestätigten, dass die Gesellschafterdarlehen in den Jahren 2012 bis 2015 zu Recht als Fremdkapital ausgewiesen worden seien (Seite 10). Der Beschwerdeführerin sei insoweit zuzustimmen, dass die Gesellschafter keinen formellen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB abgegeben, sondern einen Umlaufbeschluss über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage abgeschlossen hätten. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG blieben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer

Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter (...) geleistet würden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 sei sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters sei der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Unter den Einlagentatbestand des § 6 Z 14 lit. b EStG fall ua. auch der Verzicht auf eine unter dem Wirtschaftsgutbegriff fallende Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen. Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft sei nur mit jenem Betrag gesellschaftsrechtlich veranlasste Einlage, der dem Tageswert entspreche. Der Wegfall des nicht mehr werthaltigen Teiles der Forderung sei bei der Gesellschaft nicht mehr gesellschaftsrechtlich, sondern betrieblich veranlasst und deshalb steuerwirksam. Das Finanzamt habe festgestellt, dass die zwei Video-Walls im Jänner und im April 2015 verkauft worden seien. Nach Verkauf des Anlagevermögens habe die Beschwerdeführerin auf der Aktivseite der Bilanz im Wesentlichen nur mehr ein Bankguthaben iHv ca. 56.000 € ausgewiesen. Dem gegenüber seien die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafter iHv rund 320.000 € sowie andere Verbindlichkeiten iHv ca. 3.300 € gestanden (vgl. Seite 12 des Vorlageantrages). Die Tilgung aller Gesellschafterdarlehen sei nach Einstellung des Geschäftsbetriebes unmöglich gewesen. Grundsätzlich hätte man nach Ansicht des Finanzamtes mit der teilweisen Darlehenstilgung iHv 50.000 € aufgrund der ausdrücklichen Vereinbarung in den Rangrückstellungserklärungen alle Gesellschafter anteilig bedienen müssen. Der Behörde sei nicht bekannt, ob allen Gesellschaftern die einseitige Begünstigung der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* überhaupt bewusst gewesen sei und möglicherweise sei die Begünstigung des austretenden Gesellschafters \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* auch auf ihre bessere Verhandlungsposition (höhere Darlehenssumme, Androhung einer Klage, etc.) zurückzuführen. Die Aussage des ausgetretenen Gesellschafters \*\*\*J\*\*\* sowie die Tatsache, dass die Darlehensrückzahlung iHv 50.000 € vom 31.08.2015 an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* nach dem Ausscheiden der Gesellschafter am 28.08.2015 erfolgt sei, spreche jedenfalls dafür, dass die Gläubigerbegünstigung ohne Wissen und Wollen der übrigen austretenden Gesellschafter erfolgt sei. Die Darlehenstilgung iHv 50.000 € sei jedoch ohne jeden Zweifel vor der Anteilsabtretung/dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 mit der \*\*\*K2-GmbH1\*\*\* vereinbart worden, ansonsten hätte sie diese gegenständliche Vereinbarung niemals unterzeichnet (vgl. dazu die Ausführungen im Auskunftsverfahren mit der \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* und den Hinweis auf den Klagsweg). Fakt sei jedenfalls, dass die Gesellschafterdarlehen in Höhe der eingelegten Beträge (gesamt 269.000 €) zum Zeitpunkt des Umlaufbeschlusses vom 28.08.2015 wertlos gewesen seien, da sie nicht durch vorhandene Aktiva gedeckt gewesen seien und keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt worden sei (Seite 11). In der Beschwerdebeurteilung habe die Beschwerdeführerin die Ansicht vertreten, dass die ordnungsgemäße Meldung und Abfuhr der Gesellschaftsteuer iHv 2.696 € ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Umwandlung der bestehenden Darlehen der Gesellschafter in eine Kapitalrücklage in der Sphäre der Gesellschafter gelegen sei. Dazu sei von Seiten der Behörde festzuhalten, dass Forderungsverzichte im Gesellschaftssteuerrecht auch bei nicht (mehr)

gegebener Werthaltigkeit mit ihrem Nennwert besteuert würden, während im Ertragssteuerrecht nur der (noch) werthaltige Teil als steuerneutrale Einlage zu behandeln sei und der nicht mehr werthaltige Teil bei der Gesellschaft steuerwirksame Betriebseinnahmen darstelle. Die mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 weggefallenen Darlehensverbindlichkeiten seien gemäß § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam, da in diesem Ausmaß die Forderungen der Gesellschafter wertlos gewesen seien (Seite 12). Das Finanzamt habe festgestellt, dass mit dem Verkauf der Video-Walls im Jänner und April 2015 der Werbebetrieb und somit der Geschäftsbetrieb durch die Beschwerdeführerin eingestellt worden sei. Dass die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Anteilsverkäufe am 28.08.2015 über "keinen aktiven Geschäftsbetrieb" verfügt habe, werde unter anderem durch die Aussagen der ausgetretenen Gesellschafter \*\*\*J\*\*\* und \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* bestätigt. Es könne natürlich unterstellt werden, dass die Gesellschafter Ing. \*\*\*C\*\*\* und \*\*\*H-GmbH\*\*\* nicht ohne Grund die Anteile der betriebslosen Beschwerdeführerin um insgesamt 4 € erworben hätten. Zum Zeitpunkt der Anteilsübernahme habe die Beschwerdeführerin über offene Verlustvorträge iHv 195.000 € und anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer iHv 10.000 € verfügt, was eine zukünftige Steuerersparnis iHv nahezu 60.000 € habe erwarten lassen. Damit sowohl die Verlustvorträge als auch die Mindestkörperschaftsteuer zur Gänze hätten verwertet werden können, sei zu diesem Zeitpunkt jedoch weder eine Liquidation noch eine Umgründung möglich gewesen. Da das verlusterzeugende Vermögen (Betrieb Video-Walls) nicht mehr vorhanden gewesen sei, hätte die Übertragung eines bestehenden Betriebes im Rahmen einer Verschmelzung gem. Art. I UmgrStG oder eine Einbringung gem. Art. III UmgrStG unweigerlich zum Untergang aller Verlustvorträge geführt (Seite 12-13). Nur die Entfaltung eines neuen Geschäftsbetriebes durch die Beschwerdeführerin habe die Verwertung aller Verlustvorträge UND die Anrechnung der offenen MIKÖ ermöglicht. Und so seien, wie die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag selbst ausführt, NACH dem Ausscheiden der Gesellschafter neue Geschäftsfelder entwickelt und getestet worden. Dass gegenständlich ein Verlustverwertungsmodell nach Ausscheiden der Gesellschafter (28.08.2015) entwickelt worden sei, hätten letztlich die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* ans Licht gebracht (Seite 13). Das Finanzamt habe keinen Zweifel, dass die abgetretenen Geschäftsanteile für die ausgeschiedenen Gesellschafter zum 28.08.2015 keinen Wert besessen hätten und dass die Gesellschafter auf die Darlehensrückzahlungen verzichtet hätten, weil diese aus ihrer Sicht wertlos gewesen seien. Das Finanzamt sei darüber hinaus davon überzeugt, dass die Darlehen auch für die verbliebenen Gesellschafter zum 28.08.2015 wertlos gewesen seien, zumal die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt (aufgrund der bereits vorher vereinbarten Darlehenstilgung iHv 50.000 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\*) weder über einen Geschäftsbetrieb noch über ein zu verteilendes Vermögen verfügt habe. Der Wert für die verbliebenen Gesellschafter habe einzig in der potentiellen zukünftigen Verwertung der Verlustvorträge und der MIKÖ bestanden. Einzig aus diesem Grund sei die Beschwerdeführerin 2015 nicht liquidiert worden, obwohl man offensichtlich zu diesem Zeitpunkt keine "betriebliche" Verwendung für die GmbH-Hülle gehabt hätte (Seite 13). Schwerpunkt des

Betriebsprüfungsverfahrens bei der Beschwerdeführerin sei die behauptete Werthaltigkeit der eingelegten Gesellschafterdarlehen und nicht die Vertragsvereinbarungen der Bf. mit den fünf Gesellschaften (geschlossen im Dezember 2015 bzw. im Juni 2016) gewesen. Erst mit der zufällig zeitnah stattgefundenen Betriebsprüfung bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* seien die Vertragsbeziehung mit der Beschwerdeführerin einer näheren Betrachtung unterzogen worden. Dass die Betriebsprüfung im Verfahren bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* die Leistungsvereinbarung mit der Beschwerdeführerin "angezweifelt" habe, treffe jedoch keineswegs den Kern der Sache. Das geprüfte Unternehmen (\*\*\*C-GmbH2\*\*\*) habe im gesamten Betriebsprüfungsverfahren keine nachprüfbaren Unterlagen und Beweismittel zum behaupteten Vertragsverhältnis mit der Beschwerdeführerin vorlegen können, sodass aus Sicht des Finanzamtes von Scheinrechnungen der Beschwerdeführerin auszugehen gewesen sei. Fakt sei, dass die Behörde daraus die (richtigen) abgabenrechtlichen Schlussfolgerungen gezogen und die Aufwendungen bei der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* zur Gänze nicht anerkannt habe. Da eine Leistungserbringung von der Beschwerdeführerin an die \*\*\*C-GmbH2\*\*\* habe ausgeschlossen werden müssen, sei diese Leistungsverrechnung betreffend eine Gegenberichtigung bei der Beschwerdeführerin durchzuführen gewesen (Seite 15).

### **Nachträgliche Offenlegung**

Mit **Schreiben vom 30.06.2021 (OZ 69/1)** übermittelte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ua. Ablichtungen der Rückstehungserklärungen vom 27.09.2013 (OZ 69/32-37) vor (und äußerte sich zu den Vereinbarungen über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten").

### **Ergänzendes Vorbringen**

Mit **Schreiben vom 15.03.2024 (OZ 81)** brachte die Beschwerdeführerin durch ihren (neuen) steuerlichen Vertreter vor, dass die Beschwerdeführerin nach den Ausführungen der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der ursprünglichen Darlehenszuführung (Darlehensverträge vom 16.02.2012) wohl nicht überschuldet gewesen sei und die Bilanz zum 31.12.2011 (OZ 62) ein positives Eigenkapital in Höhe von 16.245 € aufweisen würde. Daher bleibe für eine verdeckte Einlage kein Platz. Dem sei entgegenzuhalten, dass als einzige Aktivposition in der Bilanz zum 31.12.2011 (OZ 62) eine sonstige Forderung in Höhe von 17.524,92 € ausgewiesen worden sei. Diese Position sonstige Forderung habe eine Forderung in Höhe von 17.087,92 € beinhaltet, welche im Jahr 2012 als uneinbringlich ausgebucht worden sei. Dieser Umstand müsse den Gesellschaftern bei der Gewährung der Darlehen bekannt gewesen sein, zumal in der Bilanz 2011 diese Forderung als "Forderung an Gesellschafter" bezeichnet worden sei (Bilanz 2011 Erläuterungen 3.1.1.1.). Unter Berücksichtigung dieser offenkundig wertlosen Forderung in Höhe von 17.087,92 € sei die Beschwerdeführerin zum 16.02.2012 vermögenslos und auch überschuldet gewesen. Im Jahresabschluss 2012 habe die Aktivposition sonstige Forderung in Höhe von 5.086,32 € nur mehr als Summe der Konten Verrechnungskonto

Finanzamt, Kapitalertragsteuer-Aktivierung und Verrechnungskonto Umsatzsteuer bestanden. In der Beilage finde sich auch eine Rechnung vom 19.01.2022 (gemeint: 19.01.2012) in Höhe von 72.660,60 € über die Anzahlung einer LED-Wall. Laut Auskunft sei die dieser Rechnung zu Grunde liegende Bestellung weit vor dem Abschluss der Darlehensverträge getätigt worden. Mangels Vermögens und mangels Finanzierung sei somit zum Zeitpunkt 16.02.2012 die Beschwerdeführerin nicht nur vermögenslos, sondern auch zahlungsunfähig gewesen. Die Gesellschafterdarlehen vom 16.02.2012 in Höhe von 300.000 € (OZ 22) stünden im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Einstieg der neuen Gesellschafter bzw. der Neugründung der Beschwerdeführerin (Einstieg neuer Investoren/komplett neue Geschäftstätigkeit), sodass unseres Erachtens die gesellschaftsrechtliche Veranlassung im Vordergrund stehe. Die Abtretungsverträge, die Änderung des Gesellschaftsvertrags und der Abschluss der Darlehensverträge seien allesamt mit 16.02.2012 erfolgt. Die Darlehen seien auch von sämtlichen Gesellschaftern (Alt- und Neugesellschaftern) gewährt worden. Die Gesellschafterdarlehen seien ohne Sicherheiten und mit einem Kündigungsverzicht bis Ende 2014 gewährt worden. Eine Kündigung wäre erst mit 31.03.2015 möglich gewesen, sodass eine Bindung für über drei Jahre bestanden habe. Das Vermögen der Beschwerdeführerin habe zum Stichtag 31.12.2011 lediglich aus einer nahezu zur Gänze wertlosen sonstigen Forderungen in der Höhe von 18.000 € (OZ 62) bestanden, welche im Jahr 2012 ausgebucht worden sei. Somit habe es für die Gläubiger kein Haftungsvolumen (kein Barvermögen, kein Anlagevermögen) gegeben. Die Beschwerdeführerin sei offenkundig zum 16.02.2012 auch zahlungsunfähig gewesen. Ein gesellschaftsfremder Darlehensgeber hätte schon auf Grund des Umstandes, dass die zuvor betriebene Geschäftstätigkeit (Betrieb von Spielautomaten) erfolglos eingestellt worden sei, keinen diesbezüglichen Kündigungsverzicht abgegeben. Im Rahmen der Gewährung der Darlehen sei unseres Erachtens eine Vermögenszuwendung durch sämtliche Gesellschafter erfolgt, welche ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe, sodass diese Leistung - ungeachtet der Bezeichnung als Darlehen - als verdeckte Einlage anzusehen sei (vgl. VwGH 10.07.1996, 94/15/0114 Rechtssatznummer 2, KStR 2013 Rz. 517). Infolgedessen habe die Umbuchung der Verbindlichkeiten im Jahr 2014 in die nicht gebundene Rücklage einen rein unternehmensrechtlichen Vorgang dargestellt bzw. führe der gegenständliche Beschluss über die Umwandlung in eine nicht gebundene Rücklage zu keiner ertragswirksamen Auflösung einer Verbindlichkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In der mündlichen Verhandlung haben die Parteien auf ihr schriftliches Vorbringen verwiesen (siehe die Niederschrift vom 18.03.2014 [OZ 85]).

### ***Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:***

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. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Die Beschwerdeführerin wendet im Zusammenhang mit dem Streitpunkt zusammengefasst ein, dass 1) eine Zuführung zum Eigenkapital mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 erfolgt sei, 2) dass die Darlehen der Gesellschafter - ungeachtet der Bezeichnung - als verdeckte Einlage (im Jahr 2012) anzusehen seien, sodass der Beschluss über die Umwandlung in eine nicht gebundene Rücklage zu keiner ertragswirksamen Auflösung einer Verbindlichkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG (im Jahr 2015) führe, 3) dass die Gesellschafter keinen Verzicht iSd § 1444 ABGB auf die Forderungen erklärt hätten, 4) dass der Wegfall der Forderungen nicht aus der betrieblichen Tätigkeit resultiere, sondern seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis habe, 5) dass § 8 Abs. 1 KStG 1988 nur auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Gesellschafter anzuwenden sei, 6) dass es unrichtig sei, dass die Forderungen der Gesellschafter nicht werthaltig gewesen seien, 7) dass die Beurteilung, ob eine Forderung werthaltig sei oder nicht, nicht zeitpunktbezogen, sondern zeitraumbezogen vorzunehmen sei, wobei die Beschwerdeführerin in den Folgejahren Gewinne erwirtschaftet habe, und 8) dass die Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG 1988 einen Eingriff in das Eigentumsrecht darstelle, weil es sich größtenteils um Gesellschafter handle, die die Darlehen an die Beschwerdeführerin aus ihrem Privatvermögen gewährt hätten und die "Verluste" daher steuerlich nicht verwerten könnten.

Vorweg ist festzuhalten, dass eine tatsächliche Überschuldung der Beschwerdeführerin Anfang des Jahres 2012 – auch wenn sie vermögenslos gewesen sein mag - nicht vorlag (die Beschwerdeführerin hat Gegenteiliges nicht zahlenmäßig dargestellt). Die Kapitalzufuhr mittels Gesellschafterdarlehen hatte den Zweck, die Investitionen in ein neues Geschäftsfeld zu ermöglichen, wobei die vor der schriftlichen Vereinbarung der Darlehen eingegangene Anzahlungsverpflichtung für die LED-Video-Wall (siehe die Rechnung vom 19.01.2012 [OZ 81/27]) im Hinblick auf die (am 16.02.2012 schriftlich vereinbarten) Gesellschafterdarlehen eingegangen wurde.

Festgestellt wird, dass die als "Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz" (OZ 20/3) bezeichneten Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" unbestritten (noch) als Gesellschafter gemacht wurden (Unterfertigung der Erklärungen am 26.08.2015 bzw. 28.08.2015, Abtretung mit Notariatsakt vom 28.08.2015 [OZ 24/1]).

Mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 ist KEINE Zuführung zum Eigenkapital erfolgt (keine verdeckte Einlage). Aus der Sicht des § 8 Abs. 1 KStG 1988 ist der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit maßgebend. Eine verdeckte Einlage könnte nur dann vorliegen, wenn nach Art der Vereinbarung die Rechtsqualität einer Mittelzufuhr unklar oder sonst unangemessen wäre (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 76, unter Hinweis auf Ruppe in FS Bauer, 311 ff). Die Kapitalzufuhr der Gesellschafter im Jahr 2012 erfolgte aufgrund einer klaren schriftlichen Vertragsgestaltung mittels verzinslicher Darlehen, an deren Rechtsqualität (insbesondere im Hinblick auf den Rückzahlungsanspruch der Gesellschafter) auch der zeitlich befristete Kündigungsverzicht nichts geändert hat. Auch die Rückstehungserklärungen der Gesellschafter im Jahr 2013 haben an der Rechtsqualität der Forderungen als Darlehen nichts geändert, sondern deren (Weiter-)Bestand sogar bestätigt, weil der Rückzahlungsanspruch der Gesellschafter – wenn auch an die Voraussetzung von positivem Eigenkapital geknüpft – beibehalten wurde. Die Gesellschafter haben für diesen Fall sogar ausdrücklich erklärt, dass "solange keine Gewinnausschüttung erfolgt, bis die entsprechenden Darlehen getilgt sind". Die gesellschaftsrechtliche Behandlung (zB die Abgabe einer Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG) ist für sich kein ausschlaggebendes Indiz, ob eine "betriebliche oder gesellschaftsrechtliche Veranlassung" vorliegt (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 125).

Das Bundesfinanzgericht stimmt mit der Beschwerdeführerin überein, dass der Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich (sozietär) veranlasst wäre, weil es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet wird, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erscheint (vgl. VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078). Allerdings wird nach den ErlRV mit dem dritten Satz des § 8 Abs. 1 KStG 1988 der Wegfall der Verbindlichkeit als nicht mehr gesellschaftsrechtlich, sondern als betrieblich veranlasst verankert (vgl. 43 der Beilagen XXIII. GP).

§ 8 Abs. 1 KStG 1988 unterscheidet nicht, ob es sich um Darlehensforderungen oder um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder um Forderungen anderer Art handelt (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 120).

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Rechtsansicht, dass in den Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" ein "Verzicht" im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegt (andernfalls die Bestimmung inhaltsleer wäre).

Festzustellen ist auch, dass die Forderungen der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Erklärung der Gesellschafter im Ausmaß von 266.922,03 € (= 269.600 € abzüglich 2.677,97 €) nicht werthaltig waren (die Beschwerdeführerin hat vorgebracht, dass am 31.08.2015 nach Rückzahlung des Darlehensbetrages von 50.000,75 € an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* ein

Aktivvermögen in Höhe von 6.028,43 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € vorhanden gewesen seien, siehe Seite 14 erster Absatz des Vorlageantragsschreibens, OZ 14). Daraus ergibt sich zum Zeitpunkt der Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" ein Gesellschaftsvermögen in Höhe von 2.677,97 €). Der Betrag von 50.000,75 € war beim Vermögensstatus nicht zu berücksichtigen, weil die Rückzahlung dieses Betrages an die \*\*\*K2-GmbH3\*\*\* zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" durch die Gesellschafter zwischen Beschwerdeführerin und \*\*\*K2\*\*\* vereinbart war. Ob die Beschwerdeführerin in den Folgejahren Gewinne erwirtschaftet hat, kommt es nicht an (keine zeitraumbezogene Betrachtung).

Das Bundesfinanzgericht hat keine Bedenken, dass diese Bestimmung aus dem von der Beschwerdeführerin genannten Grund einen unzulässigen "Eingriff in das Eigentumsrecht" darstellt.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Steuerwirksamkeit des nicht werthaltigen Teils der vom Verzicht betroffenen Forderungen zu bejahen, wobei der maßgebliche Umstand betreffend die Werthaltigkeit der Forderungen der Gesellschafter nach Erlassung des "ursprünglichen" Körperschaftsteuerbescheides 2015 erst im Zuge der Außenprüfung mit Gewissheit neu hervorgekommen ist. Daher war die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 als unbegründet abzuweisen (die Verfahrenswiederaufnahme war im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen zweckmäßig, Unbilligkeitsgründe wurden weder von der Beschwerdeführerin vorgebracht noch waren solche für das Bundesfinanzgericht zu erkennen) und der Körperschaftsteuerbescheid 2015 insoweit abzuändern, als der nicht werthaltige Teil der Forderungen steuerwirksam zu berücksichtigen war.

Die steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten" war mangels steuerwirksamer Feststellungen der Abgabenbehörde nicht strittig. Einzig die im Zusammenhang mit der \*\*\*C-GmbH2\*\*\* verbuchten Erträge wurden von der Abgabenbehörde in den Beschwerdeentscheidungen ergebnismindernd (also zugunsten der Beschwerdeführerin) "neutralisiert", wobei von keiner der beiden Parteien diesbezüglich eine steuerliche Änderung beantragt wurde, weshalb diese Ergebnisminderungen auch in der gegenständlichen Entscheidung den Beschwerdeentscheidungen entsprechend Berücksichtigung finden.

Darstellung der Berechnungsgrundlagen:

|                                  | 2015         | 2016        |
|----------------------------------|--------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. | -87.878,78 € | 64.758,46 € |

|                                                                              |              |             |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------|
| Erstbescheid bzw.<br>Erklärung                                               |              |             |
| Hinzurechnung<br>Streitpunkt lt. BFG                                         | 266.922,03 € | -           |
| Ergebnisminderung lt.<br>BVE                                                 | -3.500 €     | -10.000 €   |
| Einkünfte aus<br>Gewerbebetrieb lt. BFG<br>(= Gesamtbetrag der<br>Einkünfte) | 175.543,25 € | 54.758,46 € |

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. Da eine Rechtsprechung zu den obigen Rechtsfragen zu § 8 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007 fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 22. März 2024