

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Ri sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ludwig & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Kohlmarkt 8-10 Tür Eing. Wallnerstr. 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 19. September 2016 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011, Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. April 2025 in Anwesenheit des Schriftführers zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen, das jährliche Einkommen des Gruppenmitglieds, sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Das Ergebnis wird zu 100% dem Gruppenträger zugerechnet.

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

Erkenntnis ergeht an:

Gruppenmitglied (Bf.) ***7***. ***BF1StNr1***

Gruppenträger (100%) GT StNr

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) gehört zur sogenannten W-Gruppe. Diese verfügt über eine Vielzahl an Gesellschaften in Österreich, Deutschland und der Schweiz und ist im Bereich des Handels mit Insektenschutz-, Garten und Freizeitartikeln tätig.

Die Kapitalanteile der Bf. werden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu 100% von der BetGmbH gehalten.

Die Bf. hält selbst Anteile an vier deutschen Gesellschaften, u.a. der W-GmbH-D mit Sitz in Freilassing.

Seit 1.1.2010 ist die Bf. Gruppenmitglied in einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Gruppenträgerin (in der Folge GT) ist die GT. Das Einkommen der Bf. ist zu 100% der Gruppenträgerin zuzurechnen.

Verfahrensgang

Bei der Bf. fand eine **Außenprüfung (AP)** betreffend u.a. die Umsatz- und Körperschaftsteuer hinsichtlich der Jahre 2011 – 2013 statt. Die AP wurde mit Bericht im September 2016 abgeschlossen. Die Zustellung des AP-Berichts erfolgte am 28. September 2016.

Aufgrund der durch die AP getroffenen Feststellungen (siehe unten, zum AP-Bericht) kam es zu steuerlichen Hinzurechnungen, u.a. insbesondere aus den Punkten „verdeckte Ausschüttung, Aktivierung Beteiligung, Aktivierung Patent“, und folglich zur Erhöhung des Einkommens der Bf.

Die Hinzurechnungen betrugen insgesamt für

2011 – Euro 828.144,00, 2012 – Euro 958.766,55, 2013 – Euro 216.563,02.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP das Einkommen der Bf. betreffend und erließ mit Datum **19. September 2016** die entsprechenden **Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2011, 2012 und 2013**.

Das Einkommen der Bf. betrug demnach für

2011 – Euro -655.039,71 (Verlust), 2012 – Euro 4.635.011,10 (Gewinn),

2013 – Euro 1.276.333,24 (Gewinn).

Das Ergebnis wurde der GT zu 100% zugerechnet.

Die bei der Bf. festgestellten verdeckten Ausschüttungen hatten die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer bei der BetGmbH zur Folge. Die entsprechenden Haftungsbescheide betreffend die Jahre 2011, 2012 und 2013 wurden mit Datum 6. September 2016 erlassen.

Am **22. Dezember 2016** wurde das **Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde** gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied der Jahre 2011, 2012 und 2013, nach mehreren Fristverlängerungen rechtzeitig, erhoben.

Es wurde beantragt, die den Bescheiden zugrunde gelegten Zurechnungen aus den Tz. 1, 2, 3 und 5 des AP-Berichts rückgängig zu machen und die Bescheide entsprechend zu korrigieren.

Es wurde weiters die Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat, in mündlicher Verhandlung, unter Ausschluss der Öffentlichkeit, beantragt.

Der Beschwerde war u.a. ein Rechtsgutachten aus dem Juni 2009 zur Frage der Risiken einer

Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei der MT beigelegt.

In der Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass gegen die an die BetGmbH ergangenen Haftungsbescheide zur Kapitalertragsteuer ebenfalls ein Rechtsmittel erhoben werden wird. Anzumerken ist, dass über das Rechtsmittel betreffend die Haftungsbescheide mit Entscheidung des BFG vom 27. August 2024 (GZ. GZ RV) in den wesentlichen Punkten stattgebend entschieden wurde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** vom **14. Juni 2019**, zugestellt am 1. Juli 2019, wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied betreffend die Jahre 2011, 2012 und 2013 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom **8. Jänner 2020**, eingelangt am 10. Jänner 2020, brachte die Bf. einen **Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG)** ein.

Die Bescheidbeschwerde wurde mit **Vorlagebericht** der Abgabenbehörde vom 5. Februar 2020 samt den angeführten Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und auch der Bf. zugestellt. Die Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde im Sinne der BVE.

Feststellungen lt. AP-Bericht

Es werden die in Beschwerde gezogenen Feststellungen lt. Tz. 1, 2, 3 und 5 des AP-Berichtes angeführt.

Tz. 1 – Wertberichtigung Verrechnungsforderung MT (MT)

Eigentümerin der MT war die W-Holding, deren Gesellschafterin die W-Real war und diese wiederum stand im Eigentum des Herrn JW.

Die AP stellte fest, dass die Bf. ab 2010, trotz finanzieller Schwierigkeiten der MT, laufend Zahlungen für diese übernommen habe. Darlehens- und Rückzahlungsvereinbarungen oder Sicherheiten seien nicht vorgelegen. Das Verrechnungskonto sei jeweils am Bilanzstichtag wertberichtigt worden.

Als Begründung für die Übernahme der Kosten und die Zurverfügungstellung von Geldmitteln, sei vorgebracht worden, dass für die Bf. ein wirtschaftlicher Nutzen durch den Fortbestand der MT gegeben sei. Eine Insolvenz hätte aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung der Unternehmen möglicherweise bei der Bf. zu einer Haftung geführt.

Die AP kam zum Schluss, dass nicht verrechnete Assistenzleistungen an eine Schwesterngesellschaft verdeckte Ausschüttungen an die gemeinsame Muttergesellschaft darstellten. Um einen Vorteilsausgleich anzuerkennen, müssten ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen. Diese seien nicht gegeben gewesen.

Die AP stellte daher hinsichtlich der im Jahr 2011 erfolgten Wertberichtigung eine verdeckte

Ausschüttung (vA) an die BetGmbH und letztlich an JW fest. Die Kapitalertragsteuer übernehme die BetGmbH.

Zurechnung verdeckte Ausschüttung 2011 – Euro 538.000,00

Tz. 2 – Maschinennutzung MT

Der im Eigentum der Bf. befindliche Extruder sei durch die MT genutzt worden. Laut Schriftverkehr mit dem Geschäftsführer der MT vom August 2011 hätte Miete für die Nutzung verrechnet werden sollen. Diese Verrechnung sei nicht erfolgt.

Die AP stellte daher eine verdeckte Ausschüttung an die BetGmbH und in der Folge an JW fest. Die Kapitalertragsteuer übernehme die BetGmbH.

Als Nutzungsentgelt werde die Afa zuzüglich 5% Aufschlag als Bemessungsgrundlage angesetzt.

Zurechnungen verdeckte Ausschüttung in den Jahren 2011, 2012 und 2013
jeweils iHv Euro 143.160,00.

Tz. 3 – Forderungsabtretung W-GmbH-D Deutschland – Wertberichtigung

Die W-GmbH-D ist eine 100% Tochter der Bf. und habe wie die Bf. Zahlungen für die MT geleistet.

Am 31.12.2012 habe die W-GmbH-D ihre Forderung gegen die MT an die Bf. iHv Euro 1.281.639,50 abgetreten. Im selben Wirtschaftsjahr habe die Bf. die Gesamtforderung gegen die MT wertberichtigt. Die Wertberichtigung sei mit 80% zu Buche gestanden.

Die AP stellte hinsichtlich der Wertberichtigungen im Jahr 2012 und 2013 eine verdeckte Einlage an die deutsche W-GmbH-D fest und aktivierte diese auf Beteiligung.

Aktivierungen Beteiligung

2012 – Euro 731.122,50

2013 – Euro 42.082,00.

Tz. 5 – Beratung *6*****

Die CDM, die wirtschaftlich dem Geschäftsführer Herrn ***1*** zuzuordnen gewesen sei, habe im Prüfungszeitraum laufend Leistungen zur Entwicklung des Patentes „Herstellung eines Haftsclussteils und einer Formwalze“ in Rechnung gestellt. Diese seien zu aktivieren. Ebenso seien Kosten des Rechtsanwalts für die Eintragung des Patents auf die Bf. als Anschaffungskosten zu aktivieren. Die Nutzungsdauer sei mit 10 Jahren angenommen worden.

Aktivierung Patent

2011 – Euro 71.847,90; 2012 – Euro 53.456,90; 2013 – Euro 40.784,89.

Zur Beschwerde vom 22. Dezember 2016

Die Beschwerde richtete sich gegen die durch die AP getroffenen Feststellungen (s. Bericht zur AP, Tz. 1, 2, 3 und 5) und die in der Folge ergangenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied der Jahre 2011, 2012 und 2013, jeweils vom 19. September 2016.

In der Begründung war nach Darlegung der Unternehmens- und Beteiligungsstruktur der W-Gruppe und der Stellung der Bf. u.a. festgehalten, dass sich der wirtschaftliche Erfolg der Bf. im Wesentlichen auf der Produktgruppe Insektenschutz gründete.

In diesem Zusammenhang sei die Zusammenarbeit mit dem deutschen Klettband-Lieferanten der Bf., der MT, essentiell gewesen. Die Klettband-Röllchen waren wesentlicher Bestandteil bei der Herstellung von Fliegengittern, welche das Kernsegment des Insektenschutz-Sortiments der Bf. darstellten. Da sich die MT im Jahr 2005 aufgrund eines Umsatzeinbruches in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befand und vor dem Hintergrund der wechselseitigen Abhängigkeit zwischen der Bf. und der MT sowie der fehlenden Möglichkeit, dass andere Anbieter ersatzweise die Belieferung der Bf. mit Klettband-Röllchen kurz- oder mittelfristig übernehmen, sei im September 2005 ein Sanierungskonzept beschlossen worden. Die Anteile an der MT seien per 1.1.2006 durch die W-Holding, einer Gesellschaft in der Schweiz, übernommen worden.

Das Management der MT habe ab 2005 sämtliche Anweisungen von der Bf. erhalten und musste sowohl Preise als auch Vertriebsaktivitäten mit der Bf. abstimmen. Aus verschiedenen gesetzten Maßnahmen resultierte daraus für die W-Gruppe ein Wettbewerbsvorteil. Im Jahr 2008 sei es zu einem überraschenden Zwangsvollstreckungsverfahren bei der MT gekommen. Ein folgendes Zahlungsverbot betraf aufgrund der bekannten Geschäftsbeziehung auch die Bf. sodass es unzulässig gewesen wäre weitere Zahlungen direkt auf Konten der MT zu leisten. Eine Insolvenz der MT hätte möglicherweise zum Verlust der Kontrolle über die MT und den Verlust der Nutzung der Marktvorteile bedeutet. Um die Handlungsfähigkeit der MT zu ermöglichen, sei der Zahlungsverkehr ab April 2008 über ein Konto der deutschen W-GmbH-D abgewickelt worden die dabei als reine Zahlstelle fungiert habe.

Im Zeitraum 2008 habe die Bf. eine Maschine (Extruder) der MT, die zur Produktion der Klettband-Röllchen erforderlich war, gekauft um eine Exekution durch die Gläubiger der MT zu vermeiden. Die Maschine sei aus Kostengründen und aufgrund ihrer Größe weiterhin am Standort der MT verblieben. Die MT habe im Auftrag der Bf. auf der Maschine Versuchsreihen für zwei Patente durchgeführt.

Die Bf. leistete nach Abschluss des Zwangsvollstreckungsverfahrens ab 2010 Zahlungen an die MT um eine weitere Belieferung mit den Produkten sicherzustellen. Die MT befinde sich nun in Liquidation.

Zu den Feststellungen der AP war in der Beschwerde u.a. ausgeführt:

Zu Tz. 1 – Wertberichtigung der Forderung MT

Die AP lasse mit ihrer Feststellung nicht erkennen, ob sie davon ausgehe, dass die Wertberichtigung der Forderung oder aber die ursprüngliche Gewährung der Mittel den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung darstellen solle. Da eine verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit einer Wertberichtigung denkunmöglich sei, gehe die Bf. davon aus, dass die AP die ursprüngliche Gewährung der Mittel sanktionieren möchte. Aufgrund der grundsätzlich erforderlichen Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung und Beurteilung des Sachverhalts kam die Bf. zu folgendem Schluss.

Die AP habe sich bei der getroffenen Feststellung weder mit den subjektiven, noch mit dem objektiven Element der verdeckten Ausschüttung auseinandergesetzt. Bei der Beurteilung, ob der Darlehensgewährung oder auch der Forderungswertberichtigung eine sozietäre Veranlassung zu Grunde gelegen sei, seien die konkreten betrieblichen Gründe außer Acht gelassen worden. Die Bf. habe keine andere Wahl gehabt, als weitere Darlehen an die MT zu leisten, um eine Insolvenz und damit verbundene Risiken zu vermeiden. Die Bf. habe mangels Alternativen sicherstellen müssen, dass die MT weiterhin als Zulieferunternehmen fungieren konnte.

Es habe sich der Wert der Beteiligung an der MT für Herrn JW nicht verändert. Es sei keine Vorteilsgewährung an ihn oder eine Bereicherung vorgelegen und habe es keine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung gegeben.

Es seien die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung nicht vorgelegen.

Zu Tz. 2 – Maschinennutzung

Diese Maschine zur Produktion der Klettband-Röllchen sei angekauft worden um die wichtige Produktion sicherstellen zu können. Es sei aufgrund der wirtschaftlich schwierigen Situation der MT offensichtlich gewesen, dass diese die angedachte Miete nicht hätte aufbringen können. Die Bf. habe dies in Kauf genommen, um die wirtschaftlich bedeutendere Belieferung durch die MT sicherzustellen. Die Bf. habe durch die unterlassene Miete von reduzierten Einkaufspreisen profitiert. Es greife zu weit, allein aus der Unterlassung der Verrechnung eines Entgelts, ohne die näheren Umstände zu prüfen, auf eine verdeckte Ausschüttung zu schließen. Die Zurverfügungstellung der Maschine sei aus betrieblichem Interesse der Bf. erfolgt und seien betriebswirtschaftliche Faktoren im Vordergrund gestanden. Eine Bereicherung des Herrn JW sei nicht vorgelegen und habe dies die AP auch nicht behauptet.

Zu Tz. 3 – Forderungsabtretung W-GmbH-D - Wertberichtigung

Die „Übernahme“ der Forderung der W-GmbH-D habe keine Forderungsabtretung im technischen Sinn dargestellt. Die ausschließliche Zahlstellenfunktion des Unternehmens sei von Beginn an beabsichtigt gewesen und habe den Zweck verfolgt, die Bf. keinem Risiko in Bezug auf eine Insolvenz der MT auszusetzen. Da die W-GmbH-D in keiner Geschäftsbeziehung zur MT gestanden habe, habe sie diese Funktion übernehmen können. Wirtschaftlich habe die W-GmbH-D zu keiner Zeit eine Forderung gegenüber der MT gehabt, sondern ausschließlich gegenüber der Bf. Die Übernahme der Forderung durch die Bf. stellte daher die Begleichung einer Verbindlichkeit gegenüber der W-GmbH-D ohne steuerliche Auswirkungen dar.

Es habe sich daher um eine weitere Wertberichtigung einer Forderung der Bf. gegenüber der MT gehandelt.

Die Beurteilung der AP, dass eine verdeckte Einlage vorgelegen sei, hätte im Ergebnis eine doppelte Nichtberücksichtigung des tatsächlich eingetretenen Verlustes zur Folge gehabt, da auch bei der deutschen W-GmbH-D kein entsprechender Aufwand berücksichtigt worden sei.

Zu Tz. 5 – Beratung CDM – Aktivierung

Zu dieser Feststellung sei festzuhalten, dass es sich bei der CDM um ein in Plauen eingetragenes Einzelunternehmen gehandelt habe. Die Tätigkeit des Herrn ***1*** sei über dieses Unternehmen durchgeführt und verrechnet worden. Die einzelnen erbrachten Leistungen seien aus den in den Rechnungen angeführten Leistungsbeschreibungen ersichtlich gewesen.

Es habe sich um die Herstellung einer Musterformwalze mit geringer Breite zur Musterproduktion von Babywindelverschlüssen entsprechend den Anforderungen möglicher Kunden gehandelt. Im ersten Schritt seien Standardmuster für die möglichen Kunden hergestellt worden. Nach Nennung weiterer Parameter sei eine neue Musterformwalze mittels Lasertechnik hergestellt worden; eine schmale Walze mit einer Musterbreite von 20mm. Nach mehreren Untersuchungen sei festgestellt worden, dass sich die durch Lasertechnik hergestellten Walzen veränderten und sich nur mit großen Investitionen eine produktionsreife Formwalze hätte entwickeln lassen.

Es habe sich aus Sicht der Bf. nur um Leistungen gehandelt, jedoch nicht um ein erstelltes Wirtschaftsgut. Herr ***1*** sei von der Bf. nur mit den Leistungen beauftragt und seien diese regelmäßig, unabhängig vom Fortschritt der Entwicklung, abgerechnet worden.

Die Bf. hielt fest, dass für unkörperliche Wirtschaftsgüter nur dann ein Aktivposten angesetzt werden dürfe, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliege. Werden diese selbst hergestellt, dürften sie nicht aktiviert werden. Das Aktivierungsverbot gelte auch, wenn man Wirtschaftsgüter herstellen lasse. Eine solche Herstellung sei anzunehmen, wenn der Auftraggeber die Herstellungsinitiative und das Herstellungsrisiko trage.

Die Bf. habe das ausschließliche Herstellerrisiko getragen. Die Leistungen des Herrn ***1*** seien unabhängig von einem Erfolg zu bezahlen gewesen. Es sei kein Anschaffungsvorgang vorgelegen. Daher stellten auch die Kosten für den Rechtsanwalt für die Eintragung des Patentes keine Anschaffungskosten dar und seien nicht zu aktivieren.

Die Bf. verwies darauf, dass im wesentlichen gleichlautende Beschwerden der GT erhoben werden und im Hinblick auf die erfolgte KEST-Vorschreibung werde auch die BetGmbH eine Beschwerde erheben.

Zur BVE

In der BVE nahm die Behörde Bezug auf das mit der Beschwerde beigebrachte Rechtsgutachten zur Frage der Risiken einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der MT. Das Gutachten sei nach Ansicht der Behörde schlüssig und glaubhaft. Es bestehe an der fehlenden Bonität und der Überschuldung der MT kein Zweifel. Nach Ansicht der Behörde ginge aus dem Gutachten hervor, dass bei etwaigen Schadenersatzansprüchen die Bf. und die W-GmbH-D gleichermaßen betroffen wären. Aus diesem Grund und aufgrund des Zahlungsverbot der Bf. an die MT sowie der mit Vergleich vom 27.1.2011 aufgehobenen Zwangsvollstreckungsmaßnahmen habe aus Sicht der AP keine Notwendigkeit mehr bestanden die W-GmbH-D als Zahlstelle zu haben. Die AP zweifelte auch das Vorbringen der Bf. in der Beschwerde, dass das Management der MT ab 2005 sämtliche Anweisungen hinsichtlich Preise und Vertriebsaktivitäten von der Bf. erhalten habe, an. Ebenso werde dem Vorbringen, dass die W-GmbH-D als reine Zahlstelle fungiert habe, dass die Bf. aufgrund von Darlehenshingaben einen Preisvorteil erzielt habe und dass die Klettröllchen anderweitig nicht beschaffbar gewesen wären, kein Glauben geschenkt.

Zu Tz. 1 – Wertberichtigung der Forderung gegenüber MT

Die Behörde hielt fest, dass nicht eine Wertberichtigung zu einer verdeckten Ausschüttung führe, sondern die ursprüngliche Gewährung der Mittel. Das ändere aber nichts daran, dass es von einer Mittelzurverfügungstellung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu keiner Wertberichtigung kommen könne. Es seien daher alle Wertberichtigungen zu neutralisieren. Bei Beurteilung der Argumente in der Beschwerde kam die Behörde zum Schluss, dass im Fall der Bf. die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und die Übernahme der Verbindlichkeit der MT als nicht fremdüblich anzusehen seien. Aufgrund der Überschuldung der MT hätte nicht mit der Einbringlichkeit der Forderungen gerechnet werden können. Aus dem Sachverhalt und dem Rechtsgutachten ergebe sich eindeutig, dass die MT in permanenten Zahlungsschwierigkeiten gewesen sei und ohne Darlehen der W-Gruppe bzw. der Übernahme der Verbindlichkeiten bereits ab 2005 mit der Insolvenz bedroht gewesen wäre. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sei eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Eine solche liege vor, wenn wie im vorliegenden Fall der Zuwendung, das Verlangen Dritter (fremder Gläubiger) zugrunde liege. Es liegen im Fall der Bf. Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Schwesterngesellschaft vor, die nicht durch Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern durch gesellschaftsrechtliche Verflechtung veranlasst seien. Es lägen einerseits Gewinnausschüttungen an die gemeinsame Muttergesellschaft bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers in die Schwesterngesellschaft vor. Dem Einwand der Bf., dass die Übernahme der Kosten und die Zurverfügungstellung der Geldmittel der Bf. ausschließlich aus einem betrieblichen Interesse erfolgt sei, könne nicht gefolgt werden. Es bestünden darüber keine nach außen erkennbaren Vereinbarungen. Diese wären jedoch für die von der Bf. vorgebrachten Vorteilsausgleich nötig. Es sei auch eine augenscheinliche

Vermögensminderung bei der Bf. gegeben gewesen. Die Überschuldung der MT sei vorgelegen, mit einer Rückzahlung der hingegebenen Gelder hätte nicht gerechnet werden können. Dies erschließe sich daraus, dass bereits mehrfach auf die Rückzahlung von Forderungen im Konzern verzichtet worden sei. Eine Kreditgewährung eines fremden Dritten sei auszuschließen gewesen. Die Bf. begründe durch die vorgenommene Wertberichtigung selbst, dass mit der Einbringlichkeit der Forderung nicht zu rechnen gewesen sei.

Zu Tz. 2. – Maschinennutzung

Die AP wiederholte, dass zum Vorbringen eines gegebenen Vorteilausgleiches keine entsprechenden Unterlagen vorgelegen seien.

Zu Tz. 3 – Forderungsabtretung - Wertberichtigung

Nach Ansicht der Behörde habe die Bf. von der W-GmbH-D eine völlig wertlose Forderung übernommen. Dies folge aus der nicht vorhandenen Bonität der MT. Eine Übernahme der Forderung sei daher nicht als fremdüblich anzusehen und könne daher nur aus sozietären Gründen erfolgt sein. Die übernommene Forderung sei daher als verdeckte Einlage auf den Beteiligungsansatz zu aktivieren gewesen.

Es lägen keine Vereinbarungen dazu vor, sodass den Darstellungen der Bf. zur Vorgangsweise kein Glauben zu schenken sei.

Wenn aber eine Wertberichtigung einer Forderung der Bf. gegenüber der MT vorliegen sollte, dann liege eine weitere verdeckte Ausschüttung vor und wäre die Wertberichtigung ebenfalls zu neutralisieren.

Die Behörde hielt in der BVE weiters fest, dass aufgrund einer, nach Ansicht der Behörde, noch bestehenden offenen Forderung gegenüber der MT iHv Euro 907.500 aus dem Jahr 2009 (Feststellung der früheren AP) Wareneinkäufe mit dieser Forderung hätten gegenverrechnet werden können. Die von der Bf. an die MT geleisteten Zahlungen in den Jahren 2011 iHv Euro 864.599,33 und 2013 iHv Euro 674.442,47 seien daher als (weitere) verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen.

Zu Tz. 5 – Beratung CDM 2011 - 2013

Die Behörde blieb grundsätzlich bei der Beurteilung lt. AP.

Es wurde das weitere Vorbringen der Bf. in der Beschwerde in Frage gestellt. Die Behörde hielt fest, dass die Leistungen mit monatlich gleichbleibenden Beträgen abgerechnet worden seien. Aufzeichnungen über den Zeitaufwand sowie über den Auftragsinhalt und die Abwicklung seien nicht vorgelegen. Nach den Angaben der Bf. sei der Auftrag an Herrn ***1*** ergangen, tatsächlich seien die Abrechnungen über das Einzelunternehmen CDM erfolgt. Daher stelle sich für die Behörde das dargestellte Auftragsverhältnis als ungewöhnlich, nach außen nicht eindeutig erkennbar und fremdunüblich dar. Die Behauptung der Bf., dass das Herstellungsrisiko für das Patent ausschließlich bei der Bf. gelegen wäre, sei nicht nachvollziehbar.

Aufgrund des Vorbringens der Bf. sei für die Behörde nicht mehr eindeutig feststellbar, welche

Leistungen konkret und wie erbracht worden seien.

Es sei unbestritten, dass die Bf. selbst keine Leistungen zum Patent erbracht habe. Da ein Patent tatsächlich bestanden habe, sei davon auszugehen gewesen, dass die Leistungen tatsächlich erbracht worden waren.

Ein im Zusammenhang mit einem Werkvertrag erstellter immaterieller Vermögensgegenstand sei grundsätzlich als Erwerb zu sehen. Sowohl die MT als auch Herr ***1*** hätten über das Fachwissen verfügt, sodass davon auszugehen gewesen sei, dass auch Planung und Gestaltung durch Herrn ***1*** erfolgt seien.

Zum Vorlageantrag der Bf.

Im Vorlageantrag wurde zur Beschwerdeentscheidung und zur Beurteilung der Behörde zu den einzelnen Punkten wie folgt ausgeführt:

zu Tz. 1 – Wertberichtigung der Forderung gegenüber MT

Nach Ansicht der Bf. habe die Behörde die Gründe, die die fortwährende Finanzierung der MT rechtfertigen, unzureichend gewürdigt. Für die Beurteilung einer, für die verdeckte Ausschüttung ausschlaggebende, Vorteilsgewähr müsse der Fremdvergleich herangezogen werden.

Der Sachverhalt sei mit einem Vorgang zu vergleichen, der ohne das Vorliegen einer Nahebeziehung mit einem fremden Dritten üblich wäre.

Die Bf. hielt u.a. nochmals fest, dass die gewählte Vorgangsweise, die Übernahme der MT und die geleisteten Zahlungen, infolge eines erheblichen wirtschaftlichen Interesses der Bf. an der Kontinuität in der Belieferung mit diesem Produkt durch die MT bestanden habe. Für die Bf. wäre ein Forderungsausfall wirtschaftlich weniger schmerzhaft gewesen, als ein drohender Lieferausfall in Folge der möglichen Insolvenz der MT. Die an die MT geleisteten Zahlungen seien auf Basis einer bewussten Abwägung der Vorteile sowie der Risiken, die mit einer weiteren Finanzierung verbunden waren, erfolgt.

Die Darlehen seien nicht im Interesse des Gesellschafters gewährt worden, sondern nur aufgrund des betrieblichen Interesses der Bf. Unabhängig ob ein fremder Dritter in der damaligen Situation ebenso agiert hätte, sei jedenfalls die wirtschaftliche Veranlassung für die Darlehen gegeben gewesen.

Es habe aber auch an der durch die Behörde argumentierten Bereicherung des Herrn JW gefehlt. Weder habe die Beteiligung an der MT für Herrn JW an Wert gewonnen noch habe er aus den Umständen persönlich profitiert.

Abgesehen von der fehlenden sozietären Veranlassung könne, wie auch die Behörde zutreffend erkannt habe, eine Wertberichtigung einer Forderung nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen, sondern lediglich die ursprüngliche Gewährung der Mittel. Die Bf. habe nicht auf eine Rückforderung verzichtet. Die Verbindlichkeit sei bei der MT unabhängig von der Wertberichtigung bei der Bf. in voller Höhe verbüchert geblieben.

Wenn in der BVE eine weitere Hinzurechnung in Folge des Wiederauflebens einer außerbilanziell wertberichtigten Forderung (nach AP zum Jahr 2009) angedacht werde, so fehle es an der Grundlage für die seitens der Behörde argumentierte Gegenverrechnung mit Wareneinkäufen der Bf. bei der MT. Die geleisteten Zahlungen seien erfolgt, um die Liquidität der MT nicht weiter zu verschlechtern und der MT nicht die liquiden Mittel für die Bestreitung der Ausgaben, die wiederum im Zusammenhang mit der Herstellung der Produkte für die Bf. standen, vorzuenthalten.

Es könne auch hier keine Bereicherung des Herrn JW unterstellt werden.

Zu Tz. 2 – Maschinennutzung MT

Die Bf. hielt u.a. nochmals fest, dass die finanziellen Nachteile aus der fehlenden Verrechnung der Miete bewusst toleriert worden seien. Die betrieblichen Gründe für die Aufrechterhaltung der Produktion seien im Vordergrund gestanden.

Es sei keine Bereicherung des Gesellschafters vorgelegen und die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung seien nicht erfüllt gewesen.

Zu Tz. 3 – Forderungsabtretung W-GmbH-D - Wertberichtigung

Die AP sei in diesem Fall vom Vorliegen einer verdeckten Einlage der Bf. und einer Erhöhung der Beteiligung der Bf. an der deutschen Gesellschaft ausgegangen.

Die Bf. wiederholte wie in der Beschwerde, dass die Übernahme der Forderung keine Forderungsabtretung im eigentlichen Sinn dargestellt habe. Die deutsche Gesellschaft habe die Rolle als Zahlstelle übernommen um die Bf. keinem weiteren Risiko bei einer Insolvenz der MT auszusetzen.

Sämtliche Forderungen, die die deutsche Gesellschaft gegenüber der MT gehabt hätte, hätten nur dadurch beglichen werden können indem die Bf. die MT mit Kapital ausgestattet hätte. Wirtschaftlich habe die deutsche Gesellschaft keine Forderung gegenüber der MT gehabt, sondern nur gegenüber der Bf. Die Übernahme der Forderung sei daher als Begleichung der Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der deutschen Gesellschaft zu verstehen gewesen und ohne steuerliche Auswirkung.

Aufgrund des wirtschaftlichen Gehalts sei eine Forderung der Bf. gegenüber der MT vorgelegen und in der Folge daher faktisch eine weitere Wertberichtigung einer Forderung der Bf. gegenüber der MT. Eine Wertberichtigung könne mangels aufwandswirksamer Auswirkung aber nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Zu Tz. 5 – Beratung CDM

Die Bf. wiederholte, dass das Herstellerrisiko allein bei ihr gelegen sei. Die Leistungen des Herrn ***1*** seien unabhängig davon zu bezahlen gewesen, ob diese zur Verwertung der Patente führten oder ob die Tätigkeit erfolglos bleibe. Die hier erfolglose Entwicklung eines marktfähigen Produktes zeigte sich am Fehlen von damit verbundenen Erlösen. Es seien Herstellungskosten vorgelegen. Aber es habe keinen Anschaffungsvorgang gegeben. Es seien

daher auch die Kosten für den Rechtsanwalt im Zusammenhang mit der Eintragung des Patentes nicht zu aktivieren.

Es wurden die Anträge wie in der Beschwerde wiederholt.

Die **Ladung** zur mündlichen Senatsverhandlung am 3. April 2025 wurde am 7. März 2025 an die Bf. sowie die Amtspartei versendet. Die Zustellungen erfolgten am 11. März 2025 bzw. am 7. März 2025.

Die **mündliche Senatsverhandlung** wurde am 3. April 2025 in Anwesenheit der Parteien durchgeführt. Über den Verlauf der Verhandlung wurde eine Niederschrift aufgenommen. Jeweils eine Ausfertigung derselben wurden der Bf. bzw. der Amtspartei übergeben.

Es wurde darin u.a. festgehalten:

„Nach Begrüßung wird die Sache durch die Vorsitzende/Berichterstatteerin vorgetragen. Grundlage bilden die Akten der Behörde, die Bescheide, der Bericht über die Außenprüfung, die diesbezüglich aus dem Verfahren vorliegenden Unterlagen, die beigebrachten Schriftsätze der Parteien, die durch die Bf. vorgelegten Unterlagen.

Am Schluss wird angemerkt, dass, im Zusammenhang mit den Feststellungen zu verdeckten Ausschüttungen (Tz 1 und 2 des Berichts der AP), im Beschwerdeverfahren der zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogenen WBetGmbH ein Erkenntnis des BFG vorliegt.

Die Amtspartei bringt vor, dass sie hinsichtlich der vorliegenden Entscheidung zur Haftung über die Kapitalertragsteuer bei der WBetGmbH keine Bindungswirkung für das gegenständliche Verfahren sieht. Es wird daher bei den Feststellungen und Beurteilungen in diesen Punkten geblieben.

Die Amtspartei hält fest, dass ein, in finanziellen Schwierigkeiten befindliches Unternehmen im Konzern (die MT), vorgelegen ist. Ein fremder Dritter hätte die Zahlungen nicht geleistet. Dies sei nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt.

Die Amtspartei hält fest, dass die Bf. von Beginn an gewusst hat, dass die Zahlungen und die daraus folgenden Forderungen nicht bedient werden würden. Die deutsche Gesellschaft (MT) hätte keinen Zahlungen leisten können. Dass die Zahlungen nicht hätten bedient werden können ergibt sich auch aus dem Vorbringen der Bf. Seite 13 des Vorlageantrages.

Die Amtspartei hält fest, wenn man dem Vorbringen der Bf. folgt (die MT hätte die Zahlungen im Zusammenhang mit Punkt 3 der Feststellungen nicht leisten können) wäre wieder vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen. Im steuerlichen Ergebnis hätte diese die gleiche Zurechnungsfolge wie die verdeckte Einlage.

Die Amtspartei hält fest, dass die vorgehensweis der Bf. nicht fremdüblich gewesen ist und begründet dies. Ein fremder Dritter hätte einer, in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Firma, kein Darlehen gewährt, mit dem Wissen, dass keine Rückzahlung erfolgen könne, sondern hätte das Unternehmen bzw. die Beteiligung daran erworben. Dies auch um die Verfügungsmacht über das Unternehmen zu haben. Im Konzern wurde die MT, um einen Euro durch die Schweizer

Holding, von einem fremden Dritten erworben (Seite 3 des Vorlageantrages).

Die Amtspartei hält als zweites Argument gegen die Fremdüblichkeit der Vorgangsweise fest: Die Bf. hat im Jahr 2008 die erforderliche Maschine gekauft und somit mehr oder weniger die für sie notwendigen Produkte selbst erzeugt. Zahlungen an die MT und Darlehen wären aus dieser Sicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ohne Gegenleistung erfolgt. Der Verkauf des Extruders von der MT käme einer Betriebsausgabe der MT gleich, weil der Extruder das Wesenselement des Betriebes der MT gewesen ist. Folglich stellt sich die Frage nach einer Gegenleistung der MT nicht mehr, da diese ohne diese Maschine und damit ohne Betrieb keine Gegenleistung hätte erbringen könne.

Die Amtspartei hält zu Punkt 3 fest: Wenn von Anfang an bekannt war, dass die Forderung nicht werthaltig ist, hätte eine Wertberichtigung durch die Deutsche GesmbH erfolgen müssen. Einer Wertberichtigung nach Übernahme durch die Bf. steht das Nachholverbot entgegen. Dies umso mehr, wenn man die Funktion der Deutschen GesmbH als Zahlstelle ausblendet. Schon da wäre eine Wertberichtigung nötig gewesen und das Nachholverbot liegt wieder vor.

Die Amtspartei fragt die Bf. ob für die Forderung die übertagen wurde etwas bezahlt wurde?

Antwort der Vertretung der Bf.: Für die Übernahme der Forderung wurde selbstverständlich etwas bezahlt. Eine Ausbuchung der Forderung hat eine Gegenbuchung jedenfalls gegenüber. Dies erfordert die doppelte Buchführung.

Die Amtspartei stellt sich dann die Frage, ob dann bei fehlender Werthaltigkeit der Forderung der richtige Anschaffungspreis vorgelegen ist.

*Die Vertretung der Bf. hält fest: Zuerst verweist die Bf. auf das ergangene Erkenntnis zur WBetGmbH (GZ RV) und die darin getroffenen Feststellungen und Ergebnissen. Zur Fremdüblichkeit und verdeckten Ausschüttung wird festgehalten, dass gegenüber dem Gesellschafter keine Bereicherung vorliegen kann, da ein Kapitalzuschuss und infolge dessen Ersparnis in Zusammenhang mit einer GesmbH nicht zu erfolgen hat. Die Produktion und das daraus resultierende „Vermögensopfer“ hatte rein betriebswirtschaftliche Gründe. Die Folgen wären für die Bf. höher gewesen (Pönale Zahlungen bei Nichterfüllung der Lieferungen) als die Erfüllung durch die Forderungsübernahme und die Darlehen. 2011 war eine Lieferung durch eine alternativ gefundene Firma in China nicht wirtschaftlich. Die Kosten wären um 90% höher gewesen. Erst im Jahr 2014 gab es aufgrund eines wirtschaftlichen Abschwungs in China einen Lieferanten aus China, der zu einem adäquaten Preis die relativ geringe Menge liefern konnte. Die Bf. hält fest, dass die Einflussnahme auf die MT über die gesellschaftsrechtlichen Verbindungen, auch über die Schweizer Holding und den Gesellschafter Herrn ***4*** vorlag. Die Wahl, dass die MT über die Schweizer Firma erworben wurde, wird mit marktwirtschaftlichen Notwendigkeiten begründet. In der Schweiz besteht keine Offenlegungspflicht zu den Beteiligungen. Damit wurde am Markt nicht bekannt, dass die MT*

zur Wi-Gruppe gehört. Die Vorgaben erfolgten an die MT über die Bf. Hinsichtlich der Preisgestaltung gab es Preisnachlässe von Seiten der MT an die Bf.

Frage der Vorsitzenden an die Amtspartei: Auf welcher Basis und womit begründet die Amtspartei ihr Vorbringen, dass eigentlich der gesamte Betrieb der MT mit dem Kauf des Extruders an die Bf. übergegangen ist, und dass die Bf. die einzige Kundin der MT gewesen ist?

Die Amtspartei verweist auf Seite 4 der Beschwerde „..... der Liefervertrag mit einem Konkurrenzunternehmen wurde auf Weisung der Bf. gekündigt“.

Der Vertreter der Bf. ergänzt, dass aus dem Sachverhalt allein nicht darauf geschlossen werden kann, dass der Extruder auch der „Betrieb“ der MT gewesen ist. Wäre es so einfach gewesen einen Produzenten in der kurzen Zeit zu finden, hätte man die Vorgangsweise nicht wählen müssen.

Der Vertreter der Bf. verweist zu Punkt 3 auf das Vorbringen in den Schriftsätzen.

Zu Punkt 5 bringt die Bf. auf Rückfrage der Vorsitzenden vor, dass zu den verrechneten Leistungen außer den vorliegenden Rechnungen keine weiteren Unterlagen stehen und standen.

Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

*Die Vertretung des Finanzamtes beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde
Der steuerliche Vertreter beantragt wie in den Schriftsätzen“*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob die durch die Bf. im Prüfungszeitraum durchgeführten Wertberichtigungen von Verrechnungsforderungen im Unternehmensverband sowie der Verzicht auf Mietentgelte aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt waren und als verdeckte Ausschüttungen bzw. verdeckte Einlagen zu beurteilen waren.

Weiters war strittig, ob mit einem Patent in Zusammenhang stehende Aufwendungen als Anschaffungskosten zu aktivieren waren.

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

Nach ständiger Rechtsprechung sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an ihre Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben.

Weiters versteht man unter verdeckten Ausschüttungen, jene, nicht ohne weiteres als

Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Anders formuliert, verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder die Vermögensvermehrung verhindern.

Werden die genannten objektiven Tatbestandsmerkmale sowie das subjektive Tatbestandsmerkmal, nämlich das Vorliegen einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft, erfüllt, ist von der Gegebenheit einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Gemäß **§ 4 Abs. 1 EStG 1988** (letzter Satz) darf für unkörperliche/immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Das Aktivierungsverbot gilt nur für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Patente, Lizenzen, Marken). Es ist wesentlich zwischen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und solchen des Umlaufvermögens sowie zwischen selbst geschaffenen und entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen zu unterscheiden.

Aufgrund der Unentgeltlichkeit selbst erstellter Wirtschaftsgüter sowie der meist nicht eindeutig zurechenbaren Herstellungskosten und der Unsicherheit hinsichtlich der künftigen Nutzungsdauer fehlt es an der Feststellung eines objektivierten Wertes.

Selbst geschaffene Vermögenswerte dürfen nur dann aktiviert werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen daraus ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zukommen wird und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich bewertet werden können.

Grundsätzlich jedoch sind die mit selbst erstellten unkörperlichen/immateriellen Vermögensgegenständen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in voller Höhe aufwandswirksam und gewinnmindernd zu berücksichtigen.

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

Sachverhalt und Würdigung

Der für die Entscheidung maßgebliche Sachverhalt ergab sich für das BFG aus den Akten der Behörde, den Bescheiden, dem Betriebsprüfungsbericht, den diesbezüglich aus dem AP-Verfahren vorliegenden Unterlagen (u.a. Rechtsgutachten RA ***2*** vom 15.6.2009, Schriftsatz mit Darstellung wirtschaftlicher Gründe der Bf. vom 17.5.2016) sowie den

beigebrachten Schriftsätzen der Parteien im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren, den durch die Bf. dazu vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen in der mündlichen Senatsverhandlung.

Die Bf. verwies in der Verhandlung auf die vorliegende Entscheidung des BFG zur Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer in den Jahren 2011 bis 2013 zur WBetGmbH und die daraus folgenden Ergebnisse. Das BFG hatte darin entschieden, dass keine verdeckten Ausschüttungen an den mittelbaren Gesellschafter JW vorlagen und wurde diesbezüglich stattgebend entschieden.

Die Bf. gehörte, wie noch weitere Gesellschaften u.a. in Österreich, Deutschland und der Schweiz, zur W-Gruppe.

Die Kapitalanteile an der Bf. wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 – 2013 zu 100% von der BetGmbH gehalten. Deren Anteile wurden im Prüfungszeitraum zu 99% durch die ***3*** GmbH und zu 1% durch JW gehalten.

Die Bf. selbst hielt Anteile an mehreren Gesellschaften in Deutschland, u.a. an der W-GmbH-D mit Sitz in Freilassing.

Die Bf. war im Bereich Produktion von und Handel mit Insektenschutz-, Garten- und Freizeitartikeln tätig.

Seit 1.1.2010 ist die Bf. Gruppenmitglied in einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Gruppenträgerin (in der Folge GT) ist die GT. Das Einkommen der Bf. ist zu 100% der Gruppenträgerin zuzurechnen.

Der wirtschaftliche Erfolg der Bf. gründete sich im Wesentlichen auf die Produktgruppe Insektenschutz. Das Kernsegment des Insektenschutz-Sortiments stellte die Herstellung von Fliegengittern dar. Ein wesentlicher Bestandteil bei der Herstellung waren sogenannte Klettband-Röllchen bzw. Klettbänder. Diese bezog die Bf. seit Jahren von der in Deutschland ansässigen MT (MT).

Wie u.a. dem, auch von der Behörde (s. BVE) als glaubhaft beurteilten, Rechtsgutachten (RA ***2***) vom 15.6.2009 entnommen werden konnte, befand sich die MT im Jahr 2005 aufgrund eines Umsatzeinbruches in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Vor dem Hintergrund der wechselseitigen Abhängigkeit zwischen der Bf. und der MT sowie der fehlenden Möglichkeit, dass andere Anbieter ersatzweise die Belieferung der Bf. mit Klettband-Röllchen kurz- oder mittelfristig übernehmen, wurde im September 2005 ein Sanierungskonzept beschlossen. Im Rahmen dessen kam es zur Einigung der MT mit Banken durch deren Forderungsverzichte und wurden der MT durch die Bf. und die W-GmbH-D mehrmals Darlehen gewährt.

Die Anteile an der MT wurden per 1.1.2006 durch die W-Holding, einer Gesellschaft in der Schweiz, übernommen. Dies hatte, wie die Bf. im Verfahren darlegte, u.a. einen

marktwirtschaftlichen Grund insofern, als dass in der Schweiz keine Bilanzveröffentlichung vorgeschrieben ist. So konnte das Bekanntwerden der Übernahme der Beteiligung gegenüber anderen Mitbewerbern am Markt verhindert werden. Die Bf. war mit der Holding nicht gesellschaftsrechtlich verbunden.

Infolge dieser Maßnahmen erhielt das Management der deutschen MT ab 2005 sämtliche Anweisungen von der Bf. und musste sowohl Preise als auch Vertriebsaktivitäten mit der Bf. abstimmen. Aus verschiedenen gesetzten Maßnahmen resultierte daraus für die W-Gruppe ein Wettbewerbsvorteil. So wurden z.B. die Einkaufspreise der Bf. bei der MT um 20% reduziert. Im Jahr 2005 schloss die MT mit einem indonesischen Investor eine Vereinbarung im Zusammenhang mit einem etwaigen Erlös der MT aus einem künftigen Patentverkauf ab. Diese Geschäftsverbindung führte im Jahr 2008 überraschend (ein Verkauf des Patents hatte nicht stattgefunden) zu einem Zwangsvollstreckungsverfahren bei der MT. Ein daraus folgendes Zahlungsverbot betraf aufgrund der bekannten Geschäftsbeziehung auch die Bf. sodass es unzulässig gewesen wäre weitere Zahlungen direkt auf Konten der MT zu leisten. Eine Insolvenz der MT hätte aber möglicherweise zum Verlust der Kontrolle über die MT und den Verlust der Nutzung der Marktvorteile bedeutet.

Um die Handlungsfähigkeit der MT zu erhalten, wurde der Zahlungsverkehr ab April 2008 über ein Konto der deutschen W-GmbH-D abgewickelt und fungierte diese dabei als reine Zahlstelle. Die MT wies alle Kunden an, Zahlungen nur noch auf dieses Konto zu tätigen. Über dieses Konto wurden von der W-GmbH-D auch Zahlungen für die MT getätigt. Diese Funktion war auf Anraten des rechtlichen Beraters durch die W-GmbH-D übernommen worden und nicht von der Bf. Die W-GmbH-D hatte keine Geschäftsbeziehung zur MT und war daher die Gefahr einer Zwangsvollstreckung in ihr Vermögen als gering beurteilt worden. Aus dieser Funktion der W-GmbH-D resultierte eine Forderung gegenüber der MT. Diese Forderung wurde im Jahr 2012 an die Bf. abgetreten und in der Folge durch die Bf. im Jahr 2012 und 2013 wertberichtigt.

Im Jahr 2008 kaufte die Bf. einen Extruder (Maschine zur Herstellung von Klettbandern) von der MT, der zur Produktion der Klettband-Röllchen erforderlich war. Dieser Kauf erfolgte um eine (etwaige) Exekution durch die Gläubiger der MT zu vermeiden und damit möglichen Schaden durch Lieferausfälle von der Bf. abzuwenden. Die Maschine blieb aus Kostengründen und aufgrund ihrer Größe am Standort der MT und wurde auch von dieser genutzt. Die Überlassung des Extruders an MT erfolgte um den Betrieb und die weitere Lieferung von Klettbandern zu gewährleisten. Da die MT nicht über die finanziellen Mittel verfügte um eine angemessene Miete zu bezahlen, erfolgte die Überlassung unentgeltlich. Der Bf. war bewusst, dass die MT kein Nutzungsentgelt hätte bezahlen können und forderte ein solches nicht ein. Die Vorgangsweise wurde damals aus betriebswirtschaftlichen Gründen gewählt.

Die Bf. leistete auch nach Abschluss des Zwangsvollstreckungsverfahrens, ab dem Jahr 2010, Zahlungen an die MT um eine weitere Belieferung mit deren Produkten sicherzustellen. Eine Lieferunterbrechung oder ein Stopp hätte zur Folge gehabt, dass die Bf. ihre Produktionen

nicht hätte aufrechterhalten können. Die Bf. wäre mit Umsatzeinbußen, Schadenersatzforderungen der Kunden etc. konfrontiert gewesen. Eine Möglichkeit die Klettbänder von alternativen Lieferanten zu beziehen bestand in diesem Zeitraum nicht. Angebotsvergleiche im Jahr 2011 hatten ergeben, dass die Einkaufspreise deutlich, um bis zu 90%, höher gewesen wären. Durch das Beibehalten der Zusammenarbeit mit der MT erzielte die Bf. im Zeitraum ab 2006 einen Vorteil von mindestens Euro 2,06 Millionen. Erst ab dem Jahr 2014 war der Bezug der Röllchen über einen Lieferanten aus China möglich.

Die Bf. gewährte der MT in der Vergangenheit mehrere Darlehen, die bis zum Jahr 2008 gesamt wertberichtigt worden waren. Die auch in der Folge durch die Bf. an und für die MT geleisteten Zahlungen wurden auf Verrechnungskonten verbucht. Zum Teil wurden die ausstehenden Beträge mit Wareneinkäufen der Bf. (Klettbänder) bei der MT verrechnet. Nach außen erkennbare Vereinbarungen zu den Unterstützungsleistungen, über die Modalitäten der finanziellen Unterstützung der MT durch die Bf. und über Rückzahlungen lagen nicht vor. Der im Jahr 2011 auf dem Verrechnungskonto MT vorhandene Saldo wurde iHv Euro 538.000,00 wertberichtigt.

Die MT befand sich bei Beendigung der AP im Jahr 2016 bereits in Liquidation; die Meldung über die Auflösung der Gesellschaft erfolgte im Mai 2014 an das zuständige Gericht in Deutschland. Wie dem Handelsregisterauszug zu entnehmen war, war im Jahr 2020 die Löschung im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit erfolgt.

Zur Feststellung betreffend Aktivierungen (Tz. 5 – AP-Bericht) im Zusammenhang mit einem Patent der Bf. ergab sich aus den Unterlagen, dass die MT im Auftrag der Bf. auf der Maschine auch Versuchsreihen für zwei im Jahr 2010 angemeldete Patente durchführte. Der Geschäftsführer der MT, Herr ***1***, hatte von der Bf. den Auftrag diese Patententwicklung zu begleiten. Er verrechnete die durchgeführten Beratungsleistungen, unabhängig vom Erfolg der Entwicklungsarbeiten, monatlich mit der Bf. über ein Einzelhandelsunternehmen namens CDM in Deutschland. Nach Herstellung von Musterchargen wurden keine zufriedenstellenden Ergebnisse erzielt und von weiteren Investitionen abgesehen. Es wurde zuletzt entschieden dieses Projekt vorerst nicht weiter zu verfolgen. Aus dem Patent wurden keine Erlöse lukriert.

Im Lichte des festgestellten Sachverhalts kam das BFG zu folgenden Ergebnissen:

Zu Tz. 1 – Wertberichtigung Verrechnungsforderung MT im Jahr 2011 und

Tz. 2 – Maschinennutzung MT in den Jahren 2011 - 2013

Die Abgabenbehörde begründete im Verfahren die Nichtanerkennung der Wertberichtigung der Verrechnungsforderung MT sowie die Nichtanerkennung der unentgeltlichen Überlassung der Maschine (des Extruders) an die MT damit, dass diese Vorgangsweise im Zusammenhang mit der MT nicht als fremdüblich zu beurteilen gewesen sei. Die Aufrechterhaltung der Geschäftsverbindung und die Übernahme der Verbindlichkeiten der MT seien aufgrund der Überschuldung der MT nur aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindungen als

nachvollziehbar zu beurteilen. Ein fremder Dritter hätte die Zahlungen nicht geleistet. Die Behörde argumentierte in der mündlichen Verhandlung weiters, dass der Verkauf des Extruders durch die MT einer Betriebsaufgabe gleichkomme. Der Extruder sei das Wesenselement der MT gewesen. Durch den Kauf der Maschine hätte die Bf. mehr oder weniger die Elemente selbst erzeugt und die MT hätte keine Gegenleistung für die erfolgten Zahlungen und Darlehen erbracht. Es seien keine nach außen erkennbare Vereinbarungen vorgelegen, um der zur Anerkennung erforderlichen Fremdüblichkeit Genüge zu tun. Es sei daher in beiden Punkten von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen gewesen.

Dieser Beurteilung war nach Ansicht des erkennenden Senates nicht zu folgen. Auch wenn ein Formmangel für die Anerkennung der Fremdüblichkeit der Vorgangsweise und Vereinbarungen vorlag, bedeutete dies jedoch nicht zwingend das Vorliegen eines aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gewählten Vorgangs, sondern begründete dieser lediglich die widerlegbare Vermutung, dass ein solcher Vorgang gegebenenfalls vorliegt.

Aus dem Sachverhalt und vorliegenden Unterlagen war festzustellen, dass ein wesentlicher Teil des Produktionsbereichs und des Handels der Bf. die Produktgruppe Insektenschutz und dabei insbesondere Insektenschutzgitter betraf. Die Bf. benötigte für die Produktion der Insektenschutzgitter sogenannte Klettbänder und Klettband-Röllchen. Diese wurden seit Jahren von der deutschen Gesellschaft MT (MT) bezogen. Um die Produktion und den Betrieb aufrechterhalten bzw. sichern zu können, war es daher für die Bf. wesentlich, dass es zu keinem Lieferstopp bei den genannten Bestandteilen kommt.

Dazu war bereits ab dem Jahr 2005 Vorsorge getroffen worden. Es wurde die MT in die W-Gruppe übernommen. Die Anteile an der deutschen MT wurden seit 2006 durch die Schweizer W-Holding gehalten. Die Bf. leistete in den folgenden Jahren finanzielle Unterstützung und kaufte 2008 die für die Herstellung der Klettbänder nötige Maschine von der MT. Diese wurde in der Folge unentgeltlich der MT zur Verfügung gestellt.

Dieser Sachverhalt war für das BFG aus den vorliegenden Unterlagen und Angaben der Bf. nachvollziehbar und glaubhaft. Die Bf. handelte offensichtlich so um drohende und tatsächlich erfolgte Exekutionshandlungen bei der MT so weit als möglich von der Bf. fernzuhalten. Um den Zugriff auf die nötige Maschine im Falle von Exekutionen bei der MT zu verhindern, wurde der für die Produktion essenzielle Extruder im Jahr 2008 gekauft und der MT weiter vor Ort zur Nutzung zur Verfügung überlassen. Eine Verbringung der Maschine von der MT in Deutschland nach Österreich wurde aus Kostengründen und aufgrund des für die Größe der Maschine nicht vorhandenen Platzes unterlassen. Dass die Bf. in diesem Zusammenhang auf ein Nutzungsentgelt verzichtete, war nachvollziehbar. Die MT wäre aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht in der Lage gewesen Entgelt zu bezahlen und für die Bf. wären nur weitere (offene) Forderungen entstanden.

Für die in der mündlichen Verhandlung seitens der Amtspartei erstmals vorgebrachte Vermutung, dass durch den Verkauf der Maschine (im Jahr 2008) quasi von einer Betriebsaufgabe der MT hätte ausgegangen werden können, gab es keinerlei Anhaltspunkte.

Wie den Unterlagen zu entnehmen war, war die MT weiter am Markt tätig und unterstützte durch diese Aktivität die Bf. mit Informationen über Mitbewerber und Preise am Markt. Auch die bewusste Kündigung eines Liefervertrages der MT mit einem ihrer Kunden (***5***) wurde strategisch für die Bf. zum Nutzen. So konnte die Bf. das Produkt der MT selbst am Markt gewinnbringend anbieten.

Der Nutzen, den die Bf. aus der Verfügbarkeit der Maschine nach dem Kauf und dem Fortgang der Produktion gezogen hatte, war jedenfalls höher einzustufen als ein Schaden, der aus einer möglichen Verpfändung der Maschine und Beeinträchtigung der Produktion der Klettbänder bei der MT für die Bf. und ihre eigene Produktion der Insektenschutzgitter entstanden wäre. Andererseits wurde die MT finanziell durch Darlehen und Übernahme von Verbindlichkeiten unterstützt. Der Bf. war dabei bewusst, dass die so entstandenen Forderungen möglicherweise nicht einbringlich sein werden. Dies wurde ebenfalls im Bestreben eine Insolvenz der MT und damit eine Gefährdung der Lieferungen zu verhindern, in Kauf genommen.

Die Abgabenbehörde hatte Zweifel, dass es notwendig war, diese Unterstützungsleistungen so viele Jahre zu erbringen, anstatt sich nach einer Alternative umzusehen und sah dies nur in der gesellschaftlichen Verflechtung begründet.

Dagegen sprach, dass, aufgrund der Angebote, die der Bf. im Jahr 2011 vorlagen, die Klettbänder bei einem chinesischen Lieferanten um nahezu 90% teurer hätten eingekauft werden müssen, als dies von der MT der Fall war. Die Kosten wären für die Bf. in den Jahren 2011 bis 2013 um nahezu das Doppelte höher gewesen. Ob und inwieweit eine Herstellung der Klettbänder in dieser Zeit überhaupt möglich gewesen wäre, war, auch wegen nötiger aufwendiger Umrüstung der Maschinen, fraglich.

Es war daher für den Senat nachvollziehbar, dass die Bf. aus wirtschaftlichen Überlegungen Interesse daran hatte, dass die MT weiterbestand und in der Lage war die erforderlichen Produkte herzustellen und zu liefern.

Aus den genannten betrieblichen und wirtschaftlichen Gründen war nach Ansicht des Gerichts davon auszugehen, dass auch ein fremdes, ein gesellschaftsrechtlich nicht verbundenes, Unternehmen in gleicher Weise finanzielle und wirtschaftliche Unterstützungshandlungen gesetzt hätte.

Aufgrund der Angaben der Bf. war es für den Senat als erwiesen anzusehen, dass die laufenden Zahlungen und die unentgeltliche Überlassung des Extruders für die Bf. notwendig waren, um die Herstellung und Lieferung der für ihre eigene Produktion und den Handel erforderlichen Klettbänder zu sichern und aufrechtzuerhalten. Die Unsicherheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der Forderungen und des Erhalts eines Nutzungsentgeltes für den Extruder, stand der Beurteilung einer wirtschaftlich begründeten, betrieblichen Veranlassung nicht entgegen.

Demzufolge war das für einen Fremdvergleich materielle Erfordernis gegeben.

Der Senat kam bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts zum Ergebnis, dass weder die Wertberichtigung der Verrechnungsforderung im Jahr 2011 noch der Verzicht auf ein

Nutzungsentgelt für den Extruder zu einer Bereicherung des JW geführt hatten. Es lag daher keine verdeckte Ausschüttung an den mittelbaren Gesellschafter vor.

Da keine Zuwendungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vorlagen, war von einer Zurechnung aus dem Titel verdeckte Ausschüttung in diesen beiden Punkten in den Jahren 2011 bis 2013 abzusehen.

**Zu Tz. 3 – Forderungsabtretung – Wertberichtigung W-GmbH-D –
Jahre 2012 und 2013**

Die AP anerkannte die im Jahr 2012 erfolgte Forderungsabtretung und anschließende Wertberichtigung in den Jahren 2012 und 2013 nicht. Sie ging davon aus, dass eine verdeckte Einlage vorliege, da die Übernahme der Forderung nicht als fremdüblich zu beurteilen gewesen sei. Infolge der fehlenden Bonität der MT könne die Forderungsübernahme nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sein. Die AP verwies dazu auf die hinsichtlich der finanziellen Lage der MT getroffenen Feststellungen. Die in den gegenständlichen Jahren erfolgte Wertberichtigung sei daher auf Beteiligung zu aktivieren gewesen.

Auch in diesem Punkt war der Behörde nach Ansicht des erkennenden Senats nicht zu folgen. Tatsache war, dass die Bf. zu 100% Gesellschafterin der W-GmbH-D Deutschland war. Selbst wenn sich die Forderungsabtretung und Übernahme durch die Bf. auf den ersten Blick als ungewöhnlich darstellte, so war sie doch aufgrund der wirtschaftlichen Überlegungen der Bf. nachvollziehbar.

Wie schon oben ausgeführt, befand sich die Lieferantin der Bf., die MT, in einer finanziell schwierigen Lage und wurden zudem gegen sie Exekutionshandlungen gesetzt. Da in diesem Zusammenhang auch auf die Bf. und deren Vermögen hätte zurückgegriffen werden können und auch eine Insolvenz der MT im Raume stand, wurde die W-GmbH-D in Deutschland ab dem Jahr 2008 zur Erhaltung der Handlungsfähigkeit der MT herangezogen und sämtliche Zahlungen an und für die MT über die deutsche Gesellschaft abgewickelt. Die deutsche Gesellschaft stand in keiner Geschäftsbeziehung zur MT und war das Risiko einer möglichen Zwangsvollstreckung in deren Vermögen als gering zu beurteilen. Da die deutsche Gesellschaft nur als sogenannte „Zahlstelle“ fungierte und diese Rolle für die Bf. übernommen hatte, lagen faktisch Forderungen der Bf. an die MT vor.

Auch diese Forderungen waren im Lichte der Notwendigkeit des Weiterbestands der MT zu sehen. Wie oben dargelegt, war es für die Bf. und deren Produktion der Insektenschutzgitter wesentlich, dass die MT weiter produzieren konnte.

Die Forderungsabtretung von der deutschen GmbH an die Bf. und die folgende Wertberichtigung waren nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt. Der Feststellung der AP, dass eine verdeckte Einlage vorgelegen sei und daher ein Zusammenhang mit dem Wert der Beteiligung der Bf. an der W-GmbH-D bestünde, war nicht zu folgen.

Weder die Forderungsabtretung noch deren Wertberichtigung waren im Lichte einer Bereicherung des mittelbaren Gesellschafters zu sehen.

Zur Wertberichtigung nach Übernahme der Forderung von der deutschen GmbH war zudem festzuhalten, dass es sich dabei um einen verpflichtenden Bilanzansatz handelte, da mit der Uneinbringlichkeit der Forderung zu rechnen war. Auf einen generellen Forderungsverzicht war dadurch nicht zu schließen.

Auf die Frage der Amtspartei in der Senatsverhandlung ob für die Forderungsübernahme eine Gegenleistung der Bf. erfolgt sei, bestätigte diese, dass diese erfolgt war und aus der Buchhaltung zu ersehen war.

Für die durch die AP erfolgte Aktivierung des Betrages der Wertberichtigung der Forderung auf die Beteiligung war keine Grundlage gegeben; es war daher von einer Aktivierung abzusehen und der Feststellung der AP nicht zu folgen.

Zu Tz. 5 – Beratungsleistung CDM – Aktivierung – Jahre 2011 - 2013

Die Bf. verfügte u.a. über zwei im Jahr 2010 angemeldete Patente. Es handelte sich dabei um Weiterentwicklungen des bei der MT vorliegenden europäischen Patents betreffend ein Verfahren zur Herstellung eines Haftverschlusses und einer Formwalze, bei der die Formhohlräume aus einem mikroporösem Material bestehen. Das zweite Patent betraf eine durch Lasersintern hergestellte Formwalze.

Nach Angaben der Bf. führte die MT auf dem Extruder auch Versuchsreihen für die beiden Patente durch. Der Geschäftsführer der MT, Herr ***1***, war von der Bf. beauftragt die Patententwicklung zu begleiten.

Zu den Beratungsleistungen lagen Rechnungen eines deutschen Einzelhandelsunternehmens, der CDM, vor. Laut Bf. habe dieses Unternehmen die Leistungen des Herrn ***1*** verrechnet. Aus den vorgelegten Rechnungen war ein monatlicher Fixbetrag für laut Text u.a. monatliche Beratungsleistung, Extrusionstechnologie, Walzenerstellung, Besprechungen, Prüfungen Geometrie/Messwerte, Planungen Patent, Umsetzung Versuchswalze etc. ersichtlich. Die Leistungen seien unabhängig vom Erfolg der Entwicklungsarbeiten erbracht und verrechnet worden. Hergestellte Musterchargen hätten keine zufriedenstellenden Ergebnisse geliefert, sodass von weiteren Investitionen in dieses Projekt abgesehen worden sei. Aus dem Patent waren keine Erlöse lukriert worden.

Die AP habe aufgrund der Abrechnungen der CDM geschlossen, dass Leistungen für die Entwicklung eines Patentes erbracht worden seien und ging davon aus, dass ein unkörperliches Wirtschaftsgut durch Dritte, d.h. durch CDM bzw. Herrn ***1***, hergestellt worden sei und somit von einer Anschaffung und entgeltlichem Erwerb, der eine Aktivierung der Aufwendungen zur Folge hat, auszugehen gewesen sei.

Zu den Rechnungen lagen keine weiteren Unterlagen, wie z.B. Verträge, Vereinbarungen, Leistungsbeschreibungen, Stundenaufzeichnungen etc., vor.

Die AP aktivierte die Beträge in den Jahren als Anschaffungskosten und berücksichtigte eine entsprechende Abschreibung auf 10 Jahre.

Die Bf. argumentierte in den Schriftsätzen, dass die Kosten für die Entwicklungs- und Beratungsleistungen unabhängig vom Erfolg zu bezahlen gewesen seien. Es seien Herstellungskosten vorgelegen, jedoch keine Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes, sodass keine Aktivierung durchzuführen sei.

Für den Senat stellte sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Tatsache war, dass die Bf. über verschiedenste Patente verfügte. Es erschien auch glaubhaft, dass, in diesem Zusammenhang etwaige Entwicklungsleistungen erfolgten bzw. Kosten zu begleichen gewesen seien.

Die vorliegenden Rechnungen für die Jahre 2011 – 2013 waren ausgestellt von ***6*** GabiG, in ***Ort*** – Deutschland. Wie einer Auskunft der deutschen Finanzbehörde zu entnehmen war, hatte Frau GabiG ihr Gewerbe bereits zum 30.4.2011 abgemeldet. Die an der Firmenadresse ab Februar 2012 genannte Person, AnjaS, verfügte erst ab 2015 über eine UID-Nr. Die Angaben auf den Rechnungen waren daher weder dem Unternehmen noch einer der genannten Personen zuordenbar. Mangels Hinweis auf den Rechnungen auf Herrn ***1***, konnten die Angaben, dass es sich bei ihm um den Leistungserbringer gehandelt hatte, nicht nachvollzogen werden. Es wurde nicht nachgewiesen, dass es sich bei der Rechnungsausstellerin um ein Unternehmen des Herrn ***1*** gehandelt hatte oder er zu diesem in einer Arbeitsbeziehung gestanden wäre.

Die auf den Rechnungen angeführten Leistungen waren weder hinsichtlich ihres Inhaltes, Umfangs und der Zeiträume noch der angegebenen Höhe nach überprüfbar oder nachvollziehbar.

Auf die Frage an die Bf. in der Senatsverhandlung, ob es zu den Rechnungen Unterlagen, Verträge o.ä. gebe bzw. weitere Angaben dazu gemacht werden könnten, gab die Bf. an, dass sie über keine weiteren Unterlagen verfügt.

Für den Senat stellten die Kosten keine Anschaffungskosten für ein Patent dar. Die Kosten waren jedoch auch nicht als Herstellungsaufwand oder Entwicklungsaufwand zu beurteilen, da für eine Anerkennung die grundsätzlich erforderlichen Voraussetzungen fehlten. Die Rechnungen waren weder mit Herrn ***1*** als Leistungserbringer in Verbindung zu bringen, noch waren die in den Rechnungen angeführte Leistungen und ein zur Rechnungsausstellerin gegebenes Auftragsverhältnis nachvollziehbar.

Es war daher kein Nachweis der betrieblichen Veranlassung der in Rede stehenden jährlichen Kosten gegeben.

Da keine Anschaffung eines Wirtschaftsgutes vorlag, waren die durch die AP erfolgten Aktivierungen und Abschreibungen zu korrigieren. Eine Zurechnung aus diesem Titel hatte nicht zu erfolgen.

Es war jedoch mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung der auf dem Konto Beratungskosten (Kto 7660) gebuchte Aufwand aus dem Titel CDM dem Betriebsergebnis zuzurechnen.

Dies betraf die folgenden Beträge:

2011 – Euro 63.360,00

2012 – Euro 69.120,00

2013 – Euro 64.512,00.

Über die Beschwerde war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Fall lag keine Entscheidung zu einer Rechtsfrage vor, die von der Rechtsprechung des VwGH abweicht. Die Frage, ob eine Zuwendung betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist eine im Tatsachbereich zu klärende Frage.

Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gegeben war, ist die Revision nicht zulässig.

BEILAGE: Berechnungsblatt

Wien, am 16. Mai 2025