

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Oktober 2019 und vom 7. Oktober 2019 bezüglich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016, bezüglich Körperschaftsteuer 2014 bis 2018 sowie über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 bis 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

- Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2014 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

- Die Beschwerde betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.), einer mit Gesellschaftsvertrag vom 16. April 2004 gegründeten GmbH, fand im Jahr 2019 eine Außenprüfung statt. Im Bericht über das Ergebnis dieser Prüfung vom 5. Oktober 2019 wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1. Das Unternehmen

1.1 . Allgemeines

*Das Unternehmen "****Bf1****" (kurz: „****1****“) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.04.2004 unter der Firmenbezeichnung "****2****" gegründet und mit Eintragung im Firmenbuch vom 09.03.2013 in die jetzige Bezeichnung umfirmiert (FN ****3****, LG ****4****).*

*Mit vorigem Datum wurde der Firmensitz von ****5****, an die nunmehrige Betriebsanschrift in ****6****, verlegt.*

*Mit Beschluss des LG ****4**** vom tt.06.2014 wurde der Konkurs betreffend die "****Bf1****" eröffnet, welcher mit Beschluss vom tt.04.2015 seitens desselben Gerichts unter Zustimmung sämtlicher Gläubiger aufgehoben wurde (LG ****4****, GZ. ****7****).*

*Ab Firmengründung mittels Gesellschaftsvertrag vom 16.04.2004 bis zum 11.08.2009 war ****8**** alleiniger Geschäftsführer der "****1****". Von 12.08.2009 bis 21.03.2013 haben sich die Geschwister ****8**** und ****9**** die Geschäftsführung geteilt. Seit 22.02.2013 führt ****8**** die Geschäfte des Unternehmens alleinverantwortlich.*

1.2. Betriebszweck

*Wesentliche Aufgabe der „****1****“ war bis ins Jahr 2017 das Halten einer Beteiligung (94,90%) an der ****10**** Tochtergesellschaft „****11****“ Seither werden über die „****1****“ nur mehr Beratungsleistungen abgerechnet, welche durch ****8**** persönlich ausgeführt werden.*

1.3. Gesellschaftsverhältnisse

*Seit der Firmengründung der „****1****“ mittels Gesellschaftsvertrag vom 16.04.2004 bis zum 21.06.2017 war ****8**** deren alleiniger Gesellschafter und hielt sämtliche Anteile in Höhe von 35.000,00 (Stammkapital).*

Mit Notariatsakt vom 22.06.2017 haben sich die Gesellschaftsverhältnisse insofern geändert, als sich die unten dargelegten Gesellschafter unter Einbezahlung ihrer jeweiligen

*Stammeinlagen zuzüglich entsprechend einbezahlter Agios an der „***1***“ beteiligt haben, bevor diese Gesellschafter mit Abtretungserklärung vom 18.07.2017 ihre Anteile an die Firma „***12***“ um insgesamt 100.000,00 € veräußert haben, an welcher ***8*** als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer fungiert.*

Darstellung der Gesellschaftsverhältnisse:

Geschäftsführer:

8, geb. ***13***, seit 22.2.2013
9, geb. ***14***, ab 15.7.2009 bis 22.2.2013

Gesellschafter	Stammkapital	AGIO 22.06.2017	Anteile gesamt	Abtretungsvertrag vom 18.07.2017 Zahlung durch [...]	Lukrierte Verluste der Gesellschafter	[...] Stammkapital 26.07.2017
[...], geb. [...]	6.825,00 €	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	
[...], geb. [...]	6.825,00 €	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	
[...], geb. [...]	8.400,00 €	711.600,00 €	720.000,00 €	24.000,00 €	-696.000,00 €	
[...], geb. [...]	12.950,00 €	1.097.050,00 €	1.110.000,00 €	37.000,00 €	-1.073.000,00 €	
[...]						35.00000 €
	35.000,00 €	2.965.000,00 €	3.000.000,00 €	100.000,00 € (inkl. Agio)	-2.900.000,00 €	35.00000 €

Tz. 2. Sachverhaltsfeststellungen

2.1. Sachverhalt und Begründung

*Drastische Einbrüche in der Geschäftstätigkeit der ***10*** Tochtergesellschaft der „***1***“, der Firma „***11***“, haben bei dieser im Jahr 2010 aufgrund des Entzuges von Bergbaulizenzen durch den Staat ***16***, massiven Überflutungen sowie Rechtsstreitigkeiten zu einem völligen Zusammenbruch ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit geführt.*

*Aus der Bilanz der „***1***“ zum 31.12.2013 ergibt sich, dass die ***27*** Tochtergesellschaft der „***1***“ liquidiert werden soll und folglich die Beteiligungsansätze an der Tochtergesellschaft abgewertet und nur noch mit dem voraussichtlichen Liquidationswert von 100.000,00 bewertet wurden.*

Mit Beschluss vom tt.06.2014 wurde über das Vermögen der „***1***“ beim LG ***4*** der Konkurs eröffnet (GZ. ***33***). Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung war das Unternehmen bereits geschlossen. Die „***1***“ hatte keine aktive Tätigkeit mehr und eine Betriebsfortführung war nicht mehr möglich.

Die „***1***“ war Darlehensnehmerin bei der ***34***. Nachdem die Sanierungsgespräche mit der ***34*** gescheitert waren, war mit Ende des Scheiterns dieser Sanierungsgespräche die materielle Insolvenz gegeben.

Mit 21.11.2014 hat ***35*** (Vater des alleinigen Gesellschafters der ***1***) die gesamte Konkursforderung der ***34*** in Höhe von 1.834.439,47 € eingelöst. Dadurch kam es zur Aufhebung des Konkursverfahrens und es wurde von weiteren Verwertungsmaßnahmen Abstand genommen.

Die Einlösung der Schuld durch ***35*** erfolgte gemäß § 1422 ABGB. Aufgrund der wirtschaftlichen Situation der „***1***“ konnte ***35*** im Zeitpunkt der Darlehensgewährung objektiv gesehen, nicht mit einer Darlehensrückzahlung rechnen.

Frau ***46*** hatte zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung eine Forderung gegenüber der „***1***“ in Höhe von 296.353,72, welche auch als Konkursforderung angemeldet wurde.

Nach Übernahme der Schuld durch ***35*** hat ***46*** als Gläubigerin der Aufhebung des Konkursverfahrens zugestimmt und somit auf ihre Forderung gegenüber der „***1***“ verzichtet.

Frau ***47*** hatte zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung eine Forderung gegenüber der „***1***“ in Höhe von 84.004,30 € und der Inhaber und 100% Gesellschafter der „***1***“, ***48***, hatte einen Betrag in Höhe von 719.625,34 offen, wobei keine dieser Personen ihre Forderungen im Konkursverfahren angemeldet hat.

Wie der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Auslegung des § 4 und des § 6 Z 3 EStG 1988 die zwingende steuerrechtliche Regelung, dass im Betriebsvermögen nur solche negativen Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, damit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist bzw. wenn sich ergibt, dass mit der Erfüllung der Schuld mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr gerechnet werden kann. Eine wertlose Verbindlichkeit liegt vor, wenn der Schuldner diese nicht mehr bedienen kann. Verzichtet der Gläubiger auf eine wertlose Forderung, liegt grundsätzlich eine steuerpflichtige Betriebseinnahme vor.

Verzichten Dritte, also nicht an der Kapitalgesellschaft Beteiligte auf Forderungen, so bedeutet dies eine Vermögensmehrung und dies führt somit zu einem außerordentlichen Ertrag.

Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegenüber der Gesellschaft ist nur mit jenem Betrag eine gesellschaftsrechtliche Einlage, der dem Tageswert entspricht. Der Wegfall des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung ist bei der Kapitalgesellschaft nicht mehr gesellschaftsrechtlich, sondern betrieblich veranlasst und deshalb steuerwirksam. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG ist ausdrücklich geregelt, dass auf Ebene der Körperschaft nur im Ausmaß des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage vorliegt.

*In Anbetracht der gegebenen Sach- und Rechtslage gelangt die Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) zu dem Ergebnis, dass eine gewinnerhöhende Ausbuchung der o.a. Verbindlichkeiten in den Büchern der „***1***“ im Jahre 2014 zu erfolgen hat, da diese Besteuerungsperiode von beiden Teilen des nach § 1422 ABGB übergegangenen Schuldverhältnisses als jene anzusehen ist, in welcher die Aussichtslosigkeit der Erwartung einer Tilgung der Schuld manifest geworden ist.*

*Der nachweislich nicht werthaltige Teil der Forderung von ***35*** ist zu diesem Zeitpunkt nicht mehr seinem Vermögen zuzurechnen, da er diesen Teil seines „Vermögens“ im Fremdvergleich an niemanden mehr übertragen konnte.*

*Es ist dem Sachverhalt immanent, dass mit dem Versuch der Durchsetzung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen war und ein Verzicht nur mehr ein Formalakt hinsichtlich eines Vermögenswertes darstellt, über den ***35*** zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich gar nicht mehr verfügen konnte.*

*Die „Vermögensmehrung“ der „***1***“ in Höhe des wertlosen Teiles der Forderung ist wirtschaftlich gesehen schon durch die schlechte Vermögenslage der Gesellschaft selbst zustande gekommen.*

*Dieselbe rechtliche Beurteilung gilt auch hinsichtlich der Forderungen von ***47***, ***46*** und ***48***, da mit Konkurseröffnung und folgender Schuldübernahme der Zeitpunkt gekommen war, zu dem die Möglichkeit künftiger Schuldentilgungen als ausgeschlossen angesehen werden muss. Mit einer Geltendmachung durch die Gläubiger war mit Sicherheit nicht mehr zu rechnen, da ihre Verbindlichkeiten auch nicht mehr durch einen Liquidationsüberschuss gedeckt waren.*

*In der am 22.06.2017 abgehaltenen Generalversammlung betreffend die „***49***“ wurde die Herabsetzung des Stammkapitals von 35.000,00 € um 35.000,00 € sowie gleichzeitig die Erhöhung des Stammkapitals von 0,00 € auf 35.000,00 € beschlossen, wobei folgende Personen und zwar ***46*** sich im Ausmaß von 19,50% an der „***1***“ mit einer Stammeinlage von 6.825,00 € und einem Agio von 578.175,00 €, ***47*** sich im Ausmaß von 37,00% mit einer Stammeinlage von 12.950,00 € und einem Agio von 1.097.050,00 €, ***35*** sich mit 24,00% und einer Stammeinlage von 8.400,00 € sowie einem Agio von 711.600,00 €, und ***48*** sich*

mit 19,50% und einer Stammeinlage von 6.825,00 € sowie einem Agio von 578.175,00 € beteiligt haben.

Unmittelbar nach diesem Anteilserwerb - zeitlich danach, aber am selben Tag - erfolgte wiederum die Anteilsabtretung um den Abtretungspreis von 19.500,00 € durch ***46***, von 37.000,00 € durch ***47***, von 24.000,00 € durch ***35*** sowie von 19.500,00 € durch ***48***, somit insgesamt um 100.000,00 an die ***12***, welche sich zu 100% im Eigentum des ***48*** befindet.

Mit den aus der Kapitalerhöhung und Leistung von Agios zufließenden Mitteln wurden bei der „***1***“ die in ihrer Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten wie folgt getilgt:

[...]	-1.910.000,00 €
[...]	-83.000,00 €
[...]	-293.000,00 €
[...]	-471.000,00 €
[...]	-243.000,00 €
	-3.000.000,00 €

Es erfolgten somit bare Zuschüsse der Gesellschafter, wobei diese Zuschüsse in zeitlichen und sachlichen Zusammenhang in Höhe der Verbindlichkeiten zur Rückzahlung herangezogen wurden. Die „***1***“ ist mit dieser Gestaltungsvariante als Schuldnergesellschaft mit dem Empfang der liquiden Mittel verpflichtet, die Gesellschafterverbindlichkeiten zu tilgen.

Der Grund einer solchen Finanzierungsvariante kann nur in „causa societatis“ zu finden sein. Im gegenständlichen Fall wäre nur ein Barzuschuss ohne Rückzahlungsverpflichtung geeignet gewesen, die Werthaltigkeit der Forderungen wiederherzustellen. Der gewählte Weg, zunächst eine Einlage in die „***1***“ zu vereinbaren und den daraus resultierenden Anspruch noch mit gleichem Vorgang gegen die (vollständig oder nahezu vollständig) wertlose Rückzahlungsforderung aufzurechnen, hat allein dem Zweck gedient, den aus einem Verzicht auf eine wertlose Forderung resultierenden Ertrag bei der „***1***“ zu vermeiden. Im Rahmen der Schlussbesprechung konnte auch vom Geschäftsführer ***48*** kein wirtschaftlicher Grund für die Zahlungen in Form eines in dieser Höhe gerechtfertigten Agios angeführt werden.

Grundlage für diesen von der Außenprüfung rechtlich gewürdigten Sachverhalt ist ein Aktenvermerk der Gesellschafter der „***17***“ vom 22.06.2017, welcher auch als Stellungnahme zu den im Zuge der Außenprüfung entstandenen Fragen diente.

Gänzlich entgegengesetzt zu den Sachverhaltselementen in diesem Aktenvermerk wurde im Rahmen der Schlussbesprechung am 18.09.2019 vorgebracht, bei all diesen Vorgängen und Zahlungen handle es sich um verdecktes Eigenkapital.

Diesen Überlegungen kann aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden: Gewährt der Gesellschafter von Anfang an verdecktes Eigenkapital in der Form der Einlage an die Kapitalgesellschaft, ist der gesamte Betrag als steuerneutrale Einlage anzusehen. Soweit die Forderung des Gesellschafters steuerlich verdecktes Eigenkapital darstellt, ist daher die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht anwendbar.

*Wesentlich ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die durch ***35*** erfolgte Forderungseinlösung iSd § 1422 ABGB eine Umqualifikation einer Kreditforderung als „Eigenkapitalersetzende“ Kreditforderung durch einen Nichtgesellschafter zu Folge haben kann.*

Gemäß § 1422 ABGB kann derjenige, der eine Schuld bezahlt, für die er persönlich nicht haftet, vor oder bei Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen. Mit der Forderung gehen auch allfällige Sicherheiten auf den Einlösenden über. In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass durch den bloßen Wechsel des Gläubigers bezüglich der Kreditforderung keine Änderung eingetreten ist. Es kommt bei einer Schuldübernahme nach § 1422 ABGB zu einer Fortsetzung des Kreditverhältnisses unter Belassung der bereits früher zur Verfügung gestellten Liquidität. Personen, die bloße Gläubigerstellung aufweisen, sind grundsätzlich keine Anteilseigner, wodurch Ihnen folglich kein verdecktes Eigenkapital zugerechnet werden kann.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG kann davon ausgegangen werden, dass Einlagen auch Vermögenszuführungen sein können, die von zukünftigen oder ehemaligen Gesellschaftern vorgenommen werden.

Ein verdecktes Eigenkapital durch einen „Noch-Nichtgesellschafter“ ist aber nur dann denkbar, sofern das verdeckte Eigenkapital im Vorgriff auf ein zu erwartendes Gesellschaftsverhältnis vorgenommen wird und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem späteren Gesellschaftsverhältnis steht.

Dasselbe gilt für nahestehende Personen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder auf sonstigen Umständen beruhende Nahebeziehungen).

*Um einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person eine Mittelzuführung als Zuführung von verdecktem Eigenkapital zurechnen zu können, wird nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gefordert, dass der Gesellschafter, somit ***48***, diese Maßnahme veranlasst hat und somit auf Grund seines gesellschaftsrechtlichen Einflusses, die ihm nahestehende Person dazu bestimmt hat, eigenkapitalersetzende Darlehen zu gewähren. Im Zusammenhang mit einer Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB erscheint die*

Überlegung, der Gesellschafter ***48*** habe diese Zahlung veranlasst, nicht gerechtfertigt, da bei einem Insolvenzverfahren von einer Zustimmungsbefugnis des Insolvenzverwalters auszugehen ist.

Abschließend ist anzumerken, dass gemäß § 119 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offenzulegen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Entsprechend diesen Ausführungen sind die maßgeblichen Tatbestände unter Schilderung von wesentlichen Punkten pro futuro offen zu legen. Nur wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde gegenüber im ausreichenden Ausmaß und pro futuro zur Kenntnis gebracht werden, kann eine den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst steuerliche Beurteilung bzw. Berücksichtigung erfolgen. Vor allem aufgrund bei einer vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnungsfolge ist die eindeutige Erkennbarkeit des Handels im fremden Interesse unabdingbar.

Ein entscheidendes Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögenstransfers vom Anteilsinhaber zur Körperschaft stellt die Evidenzkontenführung dar (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG). Im gegenständlichen Fall wäre es besonders im Hinblick auf die Argumentation, es würden für steuerliche Zwecke als verdecktes Eigenkapital zu qualifizierende Gesellschafterdarlehen vorliegen, notwendig gewesen, diese Einlagen im Evidenzkonto und unterteilt in Darlehenskapital-Subkonten der jeweiligen Personen zu erfassen.

Aufgrund der dargelegten Sachverhalte gelangt die Abgabenbehörde nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) zu dem Ergebnis, dass eine gewinnerhöhende Ausbuchung der gegenständlichen Verbindlichkeiten in Höhe von 3.012.354,53 € in den Büchern der „***1***“ im Jahre 2014 zu erfolgen hat (siehe unten angeführte Darstellung), da diese Besteuerungsperiode von beiden Teilen des nach § 1422 ABGB übergegangenen Schuldverhältnisses als jene anzusehen ist, in welcher die Aussichtslosigkeit der Erwartung einer Tilgung der Schuld manifest geworden ist.

2.2. Darstellung der KÖSt-Bemessungsgrundlagen sowie des Verlustausgleichs laut BP / Berichtigung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 laut BP

Da der bisherige Verlustvortrag zum 01.01.2014 im Gesamtbetrag von 625.423,97 € aufgrund der gegenständlichen Sachverhaltsfeststellungen im Jahr 2014 gänzlich verrechnet werden kann (Verlustausgleich), sind die in den Jahren 2015 bis 2017 bisher verrechneten Verlustvorträge in den jeweiligen Körperschaftsteuerbescheiden nicht mehr immanent und wie folgt zu berichtigen.

Anhang zu Tz. 2 erlöswirksame Ausbuchung v. Verbindlichkeiten 2014

	Bisher	Berichtigung lt. BP	Lt. BP	KÖSt-Mehr lt. BP
--	--------	---------------------	--------	------------------

Verlustvortrag zum Stichtag 01.01.2014	-625.423,97 €		-625.423,97 €	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014	16.592,45 €	3.012.354,53 €	3.028.946,98 €	
Verlustausgleich	-12.444,34 €		-625.423,97 €	
Einkommen 2014	4.148,11 €		2.403.523,01 €	
Körperschaftsteuer 2014	1.436,00 €		600.880,75 €	599.444,75 €
Verlustvortrag	-612.979,63 €		0,00 €	

	<i>Bisher</i>	<i>Berichtigung lt. BP</i>	<i>Lt. BP</i>	<i>KÖSt-Mehr lt. BP</i>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2015	101.409,51 €		101.409,51 €	
Verlustausgleich	-76.057,13 €		0,00 €	
Einkommen 2015	25.352,38 €		101.409,51 €	
Körperschaftsteuer 2015	2.192,00 €		25.352,38 €	23.160,38 €
Verlustvortrag	-536.922,50 €		0,00 €	

	<i>Bisher</i>	<i>Berichtigung lt. BP</i>	<i>Lt. BP</i>	<i>KÖSt-Mehr lt. BP</i>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2016	67.822,60 €		67.822,60 €	
Verlustausgleich	-50.866,95 €		0,00 €	
Einkommen 2016	16.955,65 €		67.822,60 €	
Körperschaftsteuer 2016	4.239,00 €		16.955,65 €	12.716,65 €
Verlustvortrag	-486.055,55 €		0,00 €	

	<i>Bisher</i>	<i>Berichtigung lt. BP</i>	<i>Lt. BP</i>	<i>KÖSt-Mehr lt. BP</i>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2017	132.600,41 €		132.600,41 €	
Verlustausgleich	-99.450,31 €		0,00 €	
Einkommen 2017	33.150,10 €		132.600,41 €	
Körperschaftsteuer 2017	8.288,00 €		33.150,10 €	24.862,10 €

Verlustvortrag	-386.605,24 €		0,00 €	
----------------	---------------	--	--------	--

	KÖSt-Mehr lt. BP
Körperschaftsteuer 2014	599.444,75 €
Körperschaftsteuer 2015	23.160,38 €
Körperschaftsteuer 2016	12.716,65 €
Körperschaftsteuer 2017	24.862,10 €
	660.183,88 €

Konkursforderungen 2014	
[...] (Ablöse Bürgschaft)	1.834.439,47 €
[...]	77.931,70 €
[...]	84.004,30 €
[...]	719.625,34 €
[...]	296.353,72 €
Konkursforderungen gesamt	3.012.354,53 €

Ablöse Bürgschaft durch [...] an [...]	
21.11.2014	1.769.439,47 €
21.11.2014	65.000,00 €
	1.834.439,47 €

Tz. 3. Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO

Aufgrund der in Tz. 2 dargelegten Sachverhaltsfeststellungen sind die bisherigen Körperschaftsteuerbescheide bezüglich der Jahre 2014 bis 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufzunehmen, zumal nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) als erwiesen scheint, dass Tatsachen bzw. Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis dieser Umstände

allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 1 BAO durchgeführt wird, ist im Rahmen einer Ermessungsentscheidung zu beurteilen. Bei dieser Ermessensentscheidung ist das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Nichtänderung bestehender Bescheide) abzuwägen.

Im gegenständlichen Fall sind die bisher ergangenen Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 deshalb abzuändern, weil die in Tz. 2 dargelegten Sachverhalte nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkungen haben.

Es ist daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang einzuräumen. Die Veranlagungen bezüglich der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 sind daher neu aufzurollen.

(Anmerkung zu Körperschaftsteuer 2017: Die Sachverhaltsfeststellungen laut Tz. 2 werden für die Körperschaftsteuer bezüglich des Jahres 2017 gemäß § 299 BAO berichtigt und nicht im Rahmen einer Wiederaufnahme iSd § 303 Abs 1 BAO korrigiert).“

Mit Bescheiden vom 4. Oktober 2019 wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 wieder aufgenommen sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 16. November 2018 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit selbem Datum den Feststellungen der Außenprüfung entsprechende neue Sachbescheide für diese Jahre erlassen. Zudem wurden mit Bescheiden vom 4. Oktober 2019 Anspruchszinsen für die Jahre 2014 bis 2017 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2019 erfolgte die erstmalige Veranlagung der Körperschaftsteuer 2018 ebenfalls im Sinne der obig wiedergegebenen Feststellungen der behördlichen Außenprüfung.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurden folgende Anträge gestellt:

- Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016 vom 4. Oktober 2019
- Ersatzlose Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 vom 4. Oktober 2019
- Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 bis 2017 vom 4. Oktober 2019
- Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2017 dergestalt, dass anstelle von offenen Verlustvorträgen aus den Vorjahren von 0,00 € solche in Höhe von 486.055,55 € berücksichtigt sowie dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstelle von 132.600,41 € mit -238.509,70 € festgestellt werden

- Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 dergestalt, dass anstelle von offenen Verlustvorträgen aus den Vorjahren von 0,00 € solche in Höhe von 724.565,25 € berücksichtigt sowie dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstelle von 27.034,36 € mit -346.092,75 € festgestellt werden

Begründend wurde Folgendes vorgebracht:

A. Sachverhalt

1.1. Historie

*In den Jahren 2001 bis 2003 haben die Gesellschafter der ***17*** („***18*** Gesellschafter“) mit der Familie ***50*** aus ***16*** Gespräche über den Aufbau eines Kies- und Betonwerkes an der Nordküste ***51*** geführt.*

*Zu diesem Zweck sind die ***18*** Gesellschafter mehrfach nach ***16*** gereist, um sich vor Ort über die Gegebenheiten und den Markt zu informieren.*

*Am Ende dieser Beratungen haben die ***18*** Gesellschafter entschieden, das Angebot der Familie ***50*** anzunehmen, das Investment zu tätigen und somit in das Kies- und Betongeschäft in ***16*** einzusteigen.*

*Zu diesem Zweck wurde eine eigene österreichische Gesellschaft, die ***2*** (in Folge: ***1***), gegründet.*

*Nach außen war nur Herr ***8*** Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Dies hatte wesentliche administrative Vorteile bei den nachfolgenden Gesellschaftsgründungen in ***16***. Weiters sollte die direkte Verbindung zwischen den ***10*** Gesellschaften und der ***17*** nicht erkennbar sein.*

*Das Engagement in ***16*** war durch alle ***18*** Gesellschafter getragen und finanziert. Zu diesem Zeitpunkt waren die Gesellschafter wie folgt an der ***17*** beteiligt:*

- ***30***	37,0%
- ***9***	19,5%
- ***38***	19,5%
- ***31***	24,0%

*Mit Vereinbarung vom 8.7.2005 hat die ***15*** (damals ***41***) die Verpflichtung als Bürge und Zahler für das Darlehen der ***1*** im Ausmaß von 2,0 Mio. € bei der ***52*** übernommen. Anstelle der gebotenen Eigenkapitalausstattung wurde das ***53*** mit einem Bankdarlehen finanziert, für das die ***15*** die Haftung übernahm. Das Kontokorrentkonto der ***1*** wurde durch ***8*** persönlich besichert.*

Insgesamt wurden in ***16*** rd. 3,0 Mio. € investiert und durch die ***1*** finanziert.

Die ***15***, an der die Gesellschafter im obig angeführten Beteiligungsverhältnis mittelbar beteiligt waren, hat Kies- und Betonaufbereitungsanlagen im Ausmaß von rd. 400.000,00 € an die ***1*** bzw. an die ***10*** Gesellschaften veräußert. Dabei hat es sich insbesondere um in den österreichischen Werken ausgemusterte oder nicht mehr benötigte Anlagen gehandelt. Daneben wurden zusätzlich benötigte Anlagen zugekauft und mit Gewinn nach ***16*** weiterveräußert. Die ***15*** hatte daher ein wesentliches wirtschaftliches Interesse an den Geschäftstätigkeiten in ***16*** (zu Details bezüglich des wirtschaftlichen Engagements der ***15*** siehe die ergänzende Sachverhaltsdarstellung von ***8*** vom 20.2.2019).

Ab Jahresbeginn 2008 haben sich substantielle Probleme bei den Gesellschaften in ***16*** eingestellt: Entzug der Bergbaulizenz durch die Regierung, jahrelange massive Überflutung des Kieswerkes.

Im Zeitraum von Sommer 2009 bis Sommer 2011 ist Herr ***8*** für etwas mehr als zwei Jahre mit seiner Familie nach ***16*** gezogen, um das Investment zu retten, was aber aufgrund der massiven Widerstände und bereits eingetretenen Schäden an den Anlagen nicht gelungen ist. In dieser Zeit (15.7.2009 - 9.3.2013) war Frau ***9*** als Geschäftsführerin der ***1*** bestellt, damit die Gesellschaft während der Abwesenheit von Herrn ***8*** handlungsfähig war.

Die Geschäftstätigkeit in ***16*** war schließlich ein Totalverlust. Die Bankverbindlichkeiten der ***1*** mussten bedient werden. Das Entstehen des Verlustes wurde im 2019 abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahren durch die Betriebsprüfung des Finanzamtes ***4*** nicht in Zweifel gezogen.

In den darauffolgenden Jahren wurden Verhandlungen mit den finanzierenden Banken geführt um eine Sanierung der ***1*** zu erreichen. Parallel dazu wurde mit der Liquidation der ***10*** Gesellschaften begonnen.

Mit Gutachten der Kanzlei ***54*** vom 8.7.2013 wurde festgestellt, dass hinsichtlich der Bürgschaft der ***15*** eine verbotene Einlagenrückgewähr vorliegt und die Bürgschaftserklärung aus Sicht der ***15*** nichtig war. Das Darlehen der ***52*** an die ***1*** iHv. 2,0 Mio. € wäre daher unbesichert gewesen. In den mit der ***52*** geführten Verhandlungen wurde seitens der Bank die Nichtigkeit bestritten. Der Geschäftsführer der ***15***, Herr ***55***, hat auf Grundlage des Gutachtens der Kanzlei ***54*** eine Zahlung aufgrund der Bürgschaft verweigert, da ihn bei Vorliegen von verbotener Einlagenrückgewähr eine persönliche Haftung getroffen hätte. Die von den ***18*** Gesellschaftern gewählte Finanzierungsform (Bankfinanzierung mit Sicherstellung durch eine Bürgschaft der ***15*** und allfälliger Verlustabdeckung im Risikofall anstelle sofortiger

Eigenkapitalausstattung) war damit auf Grund der mittlerweile verschärften Rechtsprechung zur gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalrückgewähr nicht mehr durchsetzbar.

*Am tt.06.2014 wurde über das Vermögen der ***1*** auf Betreiben von Herrn ***8*** der Konkurs eröffnet. Frau ***9*** hat ihre Forderungen im Konkursverfahren der ***1*** angemeldet. Die anderen Gläubiger der Familie ***18*** sowie die ***15*** haben ihre Forderungen nicht angemeldet.*

*Vor diesem Hintergrund wurde das Darlehen der ***15*** von einem mittelbaren Gesellschafter (***31***) temporär übernommen. Dies insbesondere deswegen, da Herr ***31*** im Hinblick auf das Finanzierungsengagement bei der ***24*** Gruppe durch die ***52*** als Hausbank von dieser unter Druck gesetzt wurde, das unbesicherte Darlehen der ***1*** zu tilgen. Die ***52*** hätte andernfalls die Bürgschaft geltend gemacht und die ***15*** geklagt.*

*Es wurde nach einer Möglichkeit gesucht, die Bürgschaftsverpflichtung der ***15*** auf eine rechtlich vertretbare Weise zu erfüllen. Einerseits sollte der Geschäftsführer der ***15***, Herr ***55***, geschützt und ein jahrelanger Rechtsstreit mit dem finanzierenden Institut (***52***) der ***15*** vermieden werden, andererseits wollten die Gesellschafter das ursprüngliche Finanzierungskonzept dem wirtschaftlichen Gehalt nach beibehalten. Die Lösung dieser widersprüchlichen Interessen fanden die Gesellschafter darin, die drohende verdeckte Ausschüttung aus der ***15***/***17*** mit anschließender verdeckter Einlage in die ***1*** durch eine offene Gewinnausschüttung mit anschließender offener Einlage zu ersetzen.*

*Herr ***31*** hat vor diesem Hintergrund die Schuld der ***1*** gegenüber der ***52*** am 21.11.2014 zunächst gemäß § 1422 ABGB im Betrag von € 1.834.439,47 eingelöst.*

*Zu diesem Zeitpunkt waren nur mehr die Familie ***18*** sowie die ***15*** Gläubiger der ***1***.*

*Mit Beschluss des Landesgerichts ***4*** vom tt.04.2015, ***56***, wurde der Konkurs mit Zustimmung der Gläubiger aufgehoben. Durch den Generalversammlungsbeschluss vom 5.6.2015 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.*

*Die ***1*** war daraufhin neben der Abwicklung der ***10*** Beteiligungen mit Beratungstätigkeiten beschäftigt und hat daraus Umsätze erzielt.*

*Die folgenden, der ***1*** nahestehenden Personen, hatten der ***1*** bis Juni 2017 die folgenden finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt, um die Finanzierung der Gesellschaft zusätzlich zur bestehenden Bankfinanzierung sicher zu stellen:*

- ***31*** 76.000,00 € (zuzüglich Einlösung 1.834.000,00 €)

- ***30***	83.000,00 €
- ***9***	293.000,00 €
- ***15***	243.000,00 €
- ***8***	526.000,00 €
- Summe	1.221.000,00 € (zuzüglich 1.834.000,00 €)

*In Bezug auf diese Zuführung von finanziellen Mitteln sowie die Vereinbarung des ursprünglichen Engagements in ***16*** wurden zwischen den Beteiligten keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Die gemeinsame Risikotragung wird durch die Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 durch die gemeinsame Gesellschaft, die ***15***, sowie durch die Geschäftsbeziehungen der ***15*** mit der ***1*** bzw. den ***10*** Gesellschaften und das gemeinsame Engagement aller Gesellschafter, das zur Entscheidung zum Investment in ***16*** geführt hat, dokumentiert.*

*In der Generalversammlung vom 22.6.2017 hat die ***17*** eine Gewinnausschüttung im Betrag von 3,0 Mio. € an die Gesellschafter zum Zweck der finanziellen Sanierung der ***1*** beschlossen.*

*Der ursprünglichen Absicht folgend, das Engagement in ***16*** durch die gemeinsame ***57*** bzw. durch die ***18*** Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung an der ***17*** zu tragen, haben sich die Gesellschafter an der ***1*** entsprechend beteiligt. Mit Urkunden vom selben Tag haben die ***18*** Gesellschafter im Wege einer Kapitalerhöhung mit Agio der ***1*** liquide Mittel im Betrag von 3,0 Mio. € zugeführt. Diese Mittel wurden dafür verwendet, um die aus der Geschäftstätigkeit in ***16*** entstandenen Verluste zu decken und das negative Eigenkapital der ***1*** auszugleichen sowie in weiterer Folge die im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der ***1*** ausgewiesenen Verbindlichkeiten zu tilgen.*

*Mit Notariatsakt vom 18.7.2017 haben die neuen Gesellschafter der ***1*** ihre Anteile an die ***12*** veräußert, die im Einflussbereich von Herrn ***8*** steht.*

1.2. Betriebsprüfung

*Im Betriebsprüfungsverfahren im Jahr 2019 wurde bei der ***1*** im Jahr 2014 eine Betriebseinnahme von 3,0 Mio. € unterstellt und der 25%igen Körperschaftsteuer unterzogen. Es wird ein wirtschaftlicher, konkludenter Forderungsverzicht unterstellt, dessen Begründung darauf gestützt wird, dass die ***1*** die Verbindlichkeiten als wertlose Verbindlichkeit auszubuchen gehabt hätte, weil mit einer Geltendmachung durch die Gläubiger nicht mehr zu rechnen gewesen sei (Forderungsverzichtserklärung des Schuldners als „konkludenter Formalakt“).*

1.3. Liquidation der *11*****

Von der ***1*** wurde im Jahr der Anschaffung der Beteiligung an der ***11*** keine Option zur Steuerwirksamkeit § 10 Abs. 3 KStG abgegeben. Die in den Wirtschaftsjahren 2013 und 2016 vorgenommenen unternehmensrechtlichen Teilwertabschreibungen (2.511.889,75 € im Jahr 2013 und 100.000,00 € in 2016) wurden auf Ebene der ***1*** steuerlich außer Ansatz gelassen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 19.07.2017 wurde die ***11*** am 18.09.2017 aufgelöst. Als Nachweis der Liquidation ist die Übersetzung des ***10*** Handelsregistrauszuges der Handelskammer ***37***, ***16***, anbei angefügt. Die ***11*** hatte innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre (2012 bis 2016) vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung (2017) keine Gewinne ausgeschüttet.

Im Rahmen der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung 2017 der ***1*** wurde der durch den Untergang (Liquidation) der ***11*** eingetretene Vermögensverlust nicht geltend gemacht. Es wurde bis zum Jahr 2019 auf eine Bestätigung des ***10*** Finanzamtes zugewartet und irrtümlicherweise davon ausgegangen, dass die Liquidation bis zur Ausstellung dieser Bestätigung noch nicht abgeschlossen werden könne. Durch die Übersetzung des ***10*** Handelsregistrauszuges hat sich herausgestellt, dass die Gesellschaft bereits am 18.09.2017 aufgelöst wurde.

Mangels vorhandenen Liquidationserlöses entspricht der eingetretene steuerliche Vermögensverlust den steuerlichen Anschaffungskosten in Höhe von 2.611.889,75 €.

B. Beschwerdebegründung bezüglich Betriebsprüfung

1.1. Präambel

Zwischen den ***18*** Gesellschaften und der ***1*** bestand eine konzernmäßige Verflechtung (§ 15 AktG) mit natürlichen Personen an der Konzernspitze. Im Standardfall steht eine juristische Person an der Konzernspitze. Aus diesem Unterschied leitet die Betriebsprüfung letztlich die gravierenden Unterschiede in der Besteuerung ab. Aus den Steuererklärungen der ***18*** Gesellschaften, der ***18*** Gesellschafter und ***58*** Gesellschafter ergibt sich, dass letztlich die Gesellschafter der ***17*** den Verlust aus dem Engagement in ***16*** von 3,0 Mio. € getragen haben, ohne dass sich daraus eine steuerliche Entlastung auf betrieblicher Ebene (***17*** bzw. ***15***) ergeben hat. Im Standardfall wären die Verluste von der Kapitalgesellschaft als Konzernspitze (und damit indirekt ebenfalls von den natürlichen Personen als Gesellschafter) getragen worden. Die steuerliche Geltendmachung des Verlustes würde dabei außer Zweifel stehen.

Nach der von der Betriebsprüfung vorgeschlagenen Würdigung des Sachverhalts würde der von der ***18*** Gruppe erlittene Verlust von rund 3,0 € Mio. nicht nur keinerlei steuerliche Entlastung bewirken, sondern würde im Gegenteil eine Besteuerung von rund 1,5 Mio. €

auslösen, obwohl im Vermögen der Gesellschafter zu keinem Zeitpunkt eine Erhöhung eingetreten ist. Gemessen am dem Ertragssteuerrecht innewohnenden Leistungsfähigkeitsprinzip kann dieses Ergebnis vom Gesetzgeber u.E. nicht gewollt sein. Es stellt sich daher die Frage, ob die exorbitante Besteuerung einer unglücklich gelagerten Sachverhaltskonstellation geschuldet ist oder ob in der Argumentationskette der Betriebsprüfung eine Inkonsistenz vorliegt, der im bisherigen Verfahren nicht ausreichend Beachtung geschenkt wurde. Aus unserer Sicht ist von letzterem auszugehen.

Von Seiten der Steuerpflichtigen wurde argumentiert, das Projekt ***16*** sei von Anbeginn an Ausfluss der Geschäftstätigkeit der ***18*** Gruppe gewesen mit der Konsequenz, dass ein allfälliger Verlust von der ***18*** Gruppe bzw. letztlich von allen Gesellschaftern gemeinsam zu tragen war. Das Finanzierungskonzept („***58***-Finanzierungskonzept“) bestand darin, anstelle der gebotenen Eigenkapitalausstattung die ***1*** mit einem Bankdarlehen zu finanzieren, für das die ***15*** die Bürgschaft übernahm. Dieses Finanzierungskonzept ist in Konzernen vielfach anzutreffen, denn wirtschaftlich macht es keinen Unterschied, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren gehen kann, oder ob er später Einlagen tätigt oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können (BFG 6.8.2019, RV/7100103/2014). Auf Grund der besonderen Gesellschaftsstruktur (Konzernspitze bildete nicht eine ***18*** Gesellschaft, sondern die ***18*** Gesellschafter) konnte der schließlich eingetretene Verlust dem Finanzierungskonzept entsprechend nur durch Gesellschafterbeiträge im Verhältnis der Beteiligungen der einzelnen Gesellschafter an der ***18*** Gruppe abgedeckt werden. Weil diese Absicht bzw. die gegenseitige Finanzierungszusage aller Gesellschafter von Anfang an bestand, waren alle der ***1*** laufend gewährten Gesellschafterdarlehen stets werthaltig. Die spätere tatsächliche Leistung der Gesellschaftereinlagen als Ausfluss des ursprünglichen Finanzierungskonzepts und die darauffolgende Rückzahlung der Gesellschafterdarlehen konnte daher nie, auch nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, einen Darlehensverzicht darstellen, wie die Betriebsprüfung argumentiert.

Vor diesem Hintergrund soll untersucht werden, ob ein - von der Betriebsprüfung unterstellter - Darlehensverzicht vorliegen kann, bzw. ob alternativ von Beginn an (im Zeitpunkt der Zuzählung der einzelnen Gesellschafterdarlehen) verdecktes Eigenkapital vorgelegen wäre. Wie sich zeigt, würden beide Argumentationslinien zum selben Ergebnis führen.

1.2. Darlehensverzicht

1.2.1. Nichtvorliegen eines Forderungsverzichtes

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung unterstellt die Betriebsprüfung, dass sowohl ***31***, als auch ***9***, ***30*** und ***8*** zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw.

der Aufhebung des Konkursverfahrens auf ihre Forderungen gegenüber der ***1*** verzichtet hätten. Eine solche durch die Betriebsprüfung vertretene Auffassung zum Forderungsverzicht einer nicht werthaltigen Forderung entbehrt jedoch jeglicher Grundlage, da einerseits ein solcher Forderungsverzicht zwischen den Mitgliedern der Familie ***18*** und der ***1*** nie vereinbart wurde und zu keinem Zeitpunkt gewollt war und andererseits die Werthaltigkeit der bestehenden Forderungen aufgrund der Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 bzw. des speziellen ***58***-Finanzierungskonzepts stets garantiert war.

Nach dem Gesetzeswortlaut löst nur ein Verzicht „seitens eines Gesellschafters“ die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG aus. Es handelt sich somit beim Forderungsverzicht um eine Willenserklärung von Seiten des Gesellschafters und muss von diesem daher ernstlich gewollt sein. Nach dem Gesetzeswortlaut spielt das Beteiligungsausmaß keine Rolle, sodass nicht ausgeschlossen ist, dass grundsätzlich auch ein Forderungsverzicht durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person unter diese Bestimmung fällt (Rief in VWT 2007 H3, 24).

Ein Verzicht iSd § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG liegt vor, wenn der Gläubiger durch Vereinbarung mit dem Schuldner nach § 1444 ABGB auf sein Recht verzichtet und dadurch dessen Verbindlichkeit aufhebt. Der Forderungsverzicht bedarf als zweiseitiges Rechtsgeschäft auch bei Unentgeltlichkeit der Zustimmung des Schuldners (Rief in VWT 2007 H3, 24). Der unentgeltliche Schuldverlass ist zwar nicht formbedürftig und kann daher auch konkludent erfolgen. Es ist jedoch bei der Annahme eines stillschweigenden Verzichts Vorsicht geboten, sodass besondere Umstände darauf hinweisen müssen, dass er ernstlich gewollt ist (ABGB-Kommentar, Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg), Riss § 1444 Rz 4).

Ein Forderungsverzicht nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 letzter Satz bedarf jedenfalls einer ernstlich gewollten Willenserklärung seitens des verzichtenden Gesellschafters, sodass ein solcher nicht - wie von der Betriebsprüfung behauptet - ganz allgemein auf Umstände zurückgeführt werden kann, welche die Aussichtslosigkeit der Erwartung einer Tilgung der Schuld manifestieren und sohin der Sphäre des Schuldners entwachsen. Entgegen der Entscheidung des VwGH (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078) vertritt die Betriebsprüfung die Auffassung, dem vorliegenden Sachverhalt wäre es immanent, dass im Jahr 2014 angesichts der schlechten wirtschaftlichen Lage der ***1*** mit dem Versuch der Durchsetzung durch ***31*** als Gläubiger nicht mehr zu rechnen war und ein Verzicht allein deswegen nur mehr einen Formalakt hinsichtlich eines Vermögenswertes darstellte, über den ***31*** zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich gar nicht mehr verfügen konnte. Die Vermögensmehrung der ***1*** sei schon durch die schlechte Vermögenslage der Gesellschaft selbst zu Stande gekommen.

Folgt man dieser Logik der Betriebsprüfung, würde dies bedeuten, dass nur, weil ein Schuldner seine Verbindlichkeiten nicht zahlen kann, von einem Forderungsverzicht einer nicht werthaltigen Forderung auszugehen wäre. Eine schlechte Wirtschaftslage des Schuldners wäre demnach ausreichend für die Begründung des Verzichts einer nicht werthaltigen Forderung.

Folgt man dieser Auffassung, würde jede Bilanz einer notleidenden Gesellschaft spätestens mit Konkurseröffnung ein ausgeglichenes Eigenkapital aufweisen. Diese Auffassung der Betriebsprüfung entbehrt nicht nur jeder betriebswirtschaftlichen Vernunft, sondern findet keinesfalls Deckung in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung oder in der Entscheidung des VwGH, wonach 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. Ein Gläubiger mag in einer solchen Situation eine Wertberichtigung vornehmen, zu einem ausdrücklichen Verzicht wird er idR jedoch nicht veranlasst sein (vgl. VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078; BFG 21.8.2019, RV/7104180/2017). Unseres Erachtens kann es im vorliegenden Sachverhalt zu keiner anderen Beurteilung kommen. Diese Aussage muss auch für qualifizierte Nahestehende zu Anteilsinhabern gelten, da auch bei nahen Angehörigen auf den Fremdvergleich abzustellen und darauf Bedacht zu nehmen ist, dass nahe Angehörige wie einander fremd gegenüberstehende Personen agiert hätten.

*Auch stellt die auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage veranlasste Übernahme einer Verbindlichkeit gegenüber Drittgläubigern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Forderungsverzicht, sondern lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges dar. Es kommt daher durch die Übernahme der Bankdarlehensverbindlichkeiten durch ***31*** zum Entstehen eines Forderungsanspruches, sodass sinngemäß die Bestimmungen des § 8 Abs. 1 letzter Satz nicht zur Anwendung kommen können (vgl. Körperschaftssteuergesetz: Kommentar, Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg) § 8 Rz 70b).*

*Unseres Erachtens ist es denkunmöglich, einen Forderungsverzicht aus der Sphäre des Schuldners herleiten zu wollen. Lediglich aus dem Umstand, dass die ***1*** als Schuldnerin im Jahr 2014 zahlungsunfähig war, ist unseres Erachtens genauso wenig ein Forderungsverzicht durch die Gläubiger abzuleiten, wie es im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch die Betriebsprüfung ganz allgemein an einer sachlichen Begründung für den unterstellten Forderungsverzicht fehlt. Eine solche Unterstellung findet mangels Willenserklärung zum Forderungsverzicht von ***31*** oder den anderen ***18*** Gesellschaftern keine Deckung durch den vorliegenden Sachverhalt.*

*Die Werthaltigkeit des Forderungsanspruches war zu jedem Zeitpunkt durch die Finanzierungszusage iRd Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 der ***15*** und die Finanzierungsabsicht der ***18*** Gesellschafter im Rahmen des ***58*** Finanzierungskonzepts garantiert. Wenn die Betriebsprüfung in ihren Ausführungen vom Bestehen einer nicht werthaltigen Forderung ausgeht, so kann dies lediglich eine Annahme sein und entbehrt sowohl der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als auch einer kritischen Würdigung des vorliegenden Sachverhalts.*

*Betreffend der von der Betriebsprüfung unterstellten Forderungsverzichte durch ***9***, ***30*** und ***8*** gelten die obigen Ausführungen sinngemäß. Es entbehrt unseres Erachtens jeglicher Würdigung des Sachverhaltes, wenn seitens der Betriebsprüfung ohne weitere Begründung unterstellt wird, dass ein Forderungsverzicht bei den Gesellschaftern allein schon deswegen vorläge, weil einerseits ***9*** als Gläubigerin der Aufhebung des Konkursverfahrens zugestimmt habe und andererseits ***30*** und ***8*** ihre Forderungen im Konkursverfahren nicht angemeldet hätten. Letzterem ist insbesondere entgegenzuhalten, dass sich aus der Unterlassung der Forderungsanmeldung ein Forderungsverzicht nicht ableiten lässt (vgl. OGH 18.12.2003, 8Ob124/03y). Die Gesellschafter hatten nie einen Grund auf ihre Forderungen zu verzichten, weil sie gestützt auf das ***58*** Finanzierungskonzept von der Werthaltigkeit ihrer Forderungen ausgehen konnten. Ein Forderungsverzicht hätte diese Finanzierungsabsicht sogar konterkariert, weil die Forderungen der ***18*** Gesellschafter gegenüber der ***1*** in ihrem rechnerischen Verhältnis zueinander vom Beteiligungsverhältnis an der ***17*** erheblich abwichen.*

*Ein Forderungsverzicht im Rahmen des laufenden Konkursverfahrens wäre zudem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wenig sinnführend. Zu diesem Zeitpunkt war die ***11***, die das wesentlichste Asset der ***1*** bildete, noch nicht abgewickelt und der Liquidationserlös noch nicht festgestellt. Dies wirft ganz allgemein die Frage auf, warum ein solcher Forderungsverzicht zu einem solchen Zeitpunkt ausgeübt hätte werden sollte, zu dem das Ausmaß der Werthaltigkeit der ***11*** und damit das Ausmaß der Werthaltigkeit der Darlehensforderungen noch gar nicht feststand.*

*Den Ausführungen der Betriebsprüfung bei der ***1*** zufolge, wonach der Grund für die Kapitalerhöhung und der Leistung von Agios bei der ***1*** nur in „causa societatis“ zu finden wäre und im vorliegenden Fall nur ein Barzuschuss ohne Rückzahlungsverpflichtung geeignet gewesen wäre, die Werthaltigkeit der Forderungen wiederherzustellen, ist zu entgegnen, dass in der Rückführung der Darlehensverbindlichkeiten der letzte Akt zur Umsetzung der Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 und des ***58*** Finanzierungskonzepts zu sehen ist. Wie bereits weiter oben dargestellt, war die Werthaltigkeit der Forderungen zu jedem Zeitpunkt aufgrund der Finanzierungszusage iRd Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 der ***15*** und der Finanzierungsabsicht der Gesellschafter (***58*** Finanzierungskonzept) gesichert, wodurch die Finanzierung und die Verlustabdeckung bei der ***1*** garantiert war. Es ist evident, dass die im Rahmen der Kapitalerhöhung und der Leistung von Agios zufließenden Mitteln dazu verwendet wurden, die Darlehensverbindlichkeiten zu tilgen. Allerdings ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass die Kapitalerhöhung und die Leistung der Agios in demselben Beteiligungsverhältnis erfolgten, wie die Mitglieder der Familie ***18*** bereits an der ***17*** beteiligt waren. Die ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeiten waren jedoch der Höhe nach nicht äquivalent mit den Beteiligungsverhältnissen, weswegen der gewählte Weg in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Einlage mit anschließender Aufrechnung einer wertlosen Rückzahlungsforderung zu beurteilen ist. Die Zuführung der liquiden Mittel mit*

*anschließender Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeiten ist ausschließlich Ausfluss der Bürgschaftserklärung und der beteiligungskonformen Finanzierungsabsicht der Gesellschafter (**58** Finanzierungskonzept) und diene bei der **1** dem Zweck der Verlustabdeckung durch die Gesellschafter.*

Abgesehen davon ist die Aussage, die gewählte Finanzierungsvariante sei causa societatis erfolgt und nur ein Barzuschuss ohne Rückzahlungsverpflichtung wäre geeignet gewesen, die Werthaltigkeit der Forderungen wiederherzustellen, unverständlich. Jede Kapitalerhöhung erfolgt causa societatis und jeder Gesellschafterzuschuss (mit oder ohne Auflage zur Schuldenabdeckung) ist zur Tilgung fälliger Verbindlichkeiten zu verwenden.

1.2.2. Verdecktes Eigenkapital

*Im Rahmen der Sachverhaltsdarstellungen des Betriebsprüfungsberichts bei der **1** behauptet die Betriebsprüfung, dass bei der Schlussbesprechung am 18.9.2019 - entgegen den Sachverhaltselementen des Aktenvermerks vom 22.6.2017 - bei all diesen Vorgängen und Zahlungen plötzlich mit dem Vorliegen von verdecktem Eigenkapital argumentiert worden sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass diese Überlegungen von uns nicht nachträglich nachgeschoben wurden und unserer Auffassung nach diese Überlegungen auch nicht den Elementen und der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts entsprechen. Unserer Auffassung zufolge ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von der Gewährung von Fremdkapital in Form von (Gesellschafter)Darlehen auszugehen. Die in der Schlussbesprechung von uns vorgebrachten Überlegungen zum verdeckten Eigenkapital stellen lediglich die rechtliche Würdigung dessen dar, dass die Betriebsprüfung das Vorliegen einer Finanzierungsgarantie nicht anerkennt und in weiterer Folge die Werthaltigkeit der Forderungen negiert hat. In konsequenter Fortführung des Gedankenganges der Betriebsprüfung lagen dieser steuerlichen Würdigung des Sachverhalts die folgenden Überlegungen zugrunde:*

*Die Betriebsprüfung hat sich von Anbeginn an der Argumentation nicht anschließen können, dass es sich bei den Darlehen der **18** Gesellschafter auf Grund der Finanzierungsgarantie in Form der Bürgschaftserklärung und der auf zahlreiche Sachverhaltselemente gestützten Finanzierungsabsicht der Gesellschafter (**58** Finanzierungskonzept) um Fremdkapital bzw. um werthaltige Forderungen auf Gesellschafterebene handelt, uz. im Wesentlichen mit der ursprünglichen Begründung, die gegenseitigen Finanzierungszusagen seien mangels Schriftlichkeit nicht anzuerkennen. Im Rahmen der Ausführungen im Prüfbericht der **1** wurde die mangelnde Schriftlichkeit zwar nicht mehr als Begründung vorgebracht, die von Anfang an bestehende gemeinsame Finanzierungsabsicht jedoch unverändert nicht anerkannt. Folgt man dieser Ansicht der Betriebsprüfung, kommt man jedoch bei konsequenter Fortsetzung des Gedankenganges der Betriebsprüfung zum gleichen steuerlichen Ergebnis: Die Übernahme des Bankdarlehens durch Herrn **31** kann steuerlich betrachtet ebenso wenig*

einen Darlehensverzicht darstellen, wie die Zuführung von liquiden Mitteln durch die anderen Gesellschafter.

Dem folgend ist der Sachverhalt in abgabenrechtlicher Hinsicht darauf zu würdigen, ob bei Wegdenken des ***58*** Finanzierungskonzepts hinsichtlich der Bankdarlehensübernahme sowie der Hingabe von finanziellen Mittel durch nahestehende Personen Einlagen iSd § 8 KStG vorliegen oder ob Fremdkapital in Form von (Gesellschafter)Darlehen gewährt wurde. Wenn man der Auffassung der Betriebsprüfung nunmehr in aller Konsequenz folgen würde, so stellten die Vorgänge und Zahlungen von Anfang an verdecktes Eigenkapital dar. Im Rahmen der Schlussbesprechung bzw. dem dieser vorausgehenden Anbringen wurde aufgezeigt, dass man bei Vorliegen von verdecktem Eigenkapital zu ein und demselben steuerlichen Ergebnis wie bei Vorliegen von Fremdkapital käme.

Die Übernahme einer bestehenden Bankverbindlichkeit mit gleichzeitiger Änderung der Darlehenskonditionen ist wirtschaftlich der Aufnahme eines neuen Bankdarlehens zu diesen Konditionen durch den Gesellschafter mit Gewährung eines Gesellschafterdarlehens zwecks Abdeckung der Bankverbindlichkeit gleichzuhalten. Wird die Finanzierungszusage der Gesellschafter mangels Schriftlichkeit oder aus sonstigen Gründen negiert, war die damals bereits in Konkurs befindliche Gesellschaft mit rund 3,0 Mio. € überschuldet. Die Hingabe eines Gesellschafterdarlehens konnte daher steuerlich nur als verdeckte Einlage, also als Eigenkapitalzuschuss gewertet werden. Diese Qualifikation betraf das von ***31*** übernommene Bankdarlehen vom ersten Augenblick der Darlehensübernahme an. Zu keinem späteren Zeitpunkt, auch nicht einen juristischen Augenblick später, fand eine Wandlung eines fremdüblichen, steuerlich als Fremdkapital zu wertenden Darlehens in steuerliches Eigenkapital statt. Ebenso lagen dann für die Finanzierungsbeiträge der anderen Gesellschafter von Beginn an Zuschüsse von Eigenkapital vor. Lag bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Darlehensübernahme/Darlehenshingabe steuerliches Eigenkapital vor, konnte die Familie ***18*** nie (mit den bekannten steuerlichen Wirkungen) auf Darlehen verzichten. Es wurde dann lediglich eine Form des wirtschaftlichen Eigenkapitals durch eine andere Form von Eigenkapital (Stammkapital, Agio) abgelöst.

Die Betriebsprüfung führt aus, dass durch den bloßen Wechsel des Gläubigers bezüglich der Bankkreditforderung keine Änderung eingetreten sei. Die Betriebsprüfung bezieht diese Aussage auch auf die Stellung des früheren Darlehensgebers als Gläubiger. Dieser formalrechtliche Standpunkt übersieht, dass der Gläubigerwechsel allein durch das Gesellschaftsverhältnis (bzw. das Naheverhältnis zum Gesellschafter und das zeitliche Naheverhältnis zur zukünftigen Gesellschafterstellung) veranlasst war. Die Qualifikation als wirtschaftliches Eigenkapital/Fremdkapital ist eine rein steuerliche Frage. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigenkapitals ist schon definitionsgemäß einer formalrechtlichen Würdigung nicht zugänglich.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung (vgl. VwGH 20.4.1982, 81/14/0195, ÖStZB 1983, 43) sind nach der herrschenden Lehre und Verwaltungspraxis folgende Umstände bei der Qualifikation von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital zu berücksichtigen (vgl. Körperschaftssteuergesetz-Kommentar, Achatz/Kirchmayr § 8 Rz 74).

- *Eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung (keine Besicherung, abgegebene Nachrangigkeitserklärung, fehlende Schriftlichkeit, etc.) bewirkt die Behandlung eines Darlehens als Eigenkapital (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0127; vgl. auch KStR 2001 Rz 530)*
- *Eine unklare Vertragsgestaltung, wie z.B. das Fehlen einer Vereinbarung über Rückzahlung oder Verzinsung sind Anhaltspunkte für die Annahme von verdecktem Eigenkapital (vgl. VwGH 28.4.1999, 97/13/0068; KStR 2001 Rz 708; vgl. auch 26.7.2006, 2004/14/0151)*
- *Missverhältnis zwischen Eigenkapital und dem auf Dauer benötigten Betriebsvermögen (vgl. VwGH 30.3.1953, 565/51, Slg 738 F); das Fremdkapital ersetzt wirtschaftlich Eigenkapital (vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0180, ÖStZB 1990, 100)*
- *eine wesentlich unter dem Branchenschnitt liegende Eigenkapitalquote (vgl. VwGH 23.10.1984, 83/14/0257, ÖStZB 1985, 146)*
- *Nichterlangung von Krediten bei Nicht-Gesellschaftern (vgl. VwGH 20.4.1982, 81/14/0195, ÖStZB 1983, 43; 23.10.1984, 83/14/0257, ÖStZB 1985, 146)*
- *die Ausstattung des Darlehens mit Beteiligung am Erfolg und am Vermögen, gesellschafterähnliche Rechte des Gläubigers (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72, Slg 4660 F)*
- *Der Umstand, dass das Nominalkapital - trotz Kapitalbedarf der Körperschaft - lediglich zu einem Teil einbezahlt wurde, spricht für die Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Eigenkapital (vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0180, ÖStZB 1990, 100)*
- *Der Umstand, dass Darlehen von der betreffenden Körperschaft nicht zu gleich günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt zu beschaffen gewesen wären, rechtfertigt für sich alleine nicht die Annahme von verdecktem Eigenkapital (vgl. KStR 2001 Rz 531; VwGH 18.12.1990, 89/14/0133; 23.10.1984, 83/14/0257, ÖStZB 1985, 146)*
- *Der Hinweis in KStR Rz. 531, wonach ein proportionaler Zuschuss der Anteilsinhaber im Verhältnis ihrer Beteiligung für verdecktes Stammkapital spricht, ist unklar, weil bei einem Zuschuss ohnehin idR Einlagen iSd. § 8 KStG anzunehmen sind. Auch die in den KStR zitierte Entscheidung des VwGH (vgl. VwGH 4.3.1983, 81/17/0102) lässt nicht auf die Aussage der KStR schließen*
- *Die hM lehnt eine steuerrechtliche Anknüpfung von verdecktem Eigenkapital an zivilrechtliche Eigenkapitalvorschriften aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der jeweiligen Rechtsnormen ab (vgl. Ruppe in FS Bauer, 313 f; Achatz in Achatz/Jabornegg/Karollus, Eigenkapitalersatz, 104 f; Heinrich, ÖStZ 1995, 419;*

Mühlehner in FS Wiesner, 323 f; Ressler, Unterkapitalisierung, 36 ff; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 49)

- Das Darlehen einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person, die selbst nicht an der Körperschaft beteiligt ist, kann nur dann zu verdecktem Eigenkapital führen, wenn der Anteilsinhaber die „eigenkapitalersetzende“ Maßnahme veranlasst hat (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0133 zu Darlehen von Schwesterngesellschaften; Körperschaftssteuergesetz: Kommentar, Achatz/Kirchmayr § 8 RZ 74)

Als Leistende von Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG kommen primär die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile in Betracht. Auch zukünftige oder ehemalige Gesellschafter können sich für Einlagen im Sinn des § 8 Abs. 1 KStG qualifizieren. Dasselbe gilt für qualifizierte Nahestehende zu Anteilsinhabern, die aufgrund einer familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder auf sonstigen Umständen beruhenden Nahebeziehung zum Gesellschafter eine Vermögenszuwendung an die Kapitalgesellschaft societatis causa leisten (vgl. KÖSt-RL RZ 532; Körperschaftssteuergesetz: Kommentar, Achatz/Kirchmayr § 8 RZ 29; Die Betriebsprüfung, Mag. Viola Trinkl, Mag. Herbert Jezek, Mag. Stefan Mayer, ÖStZ 2001/533 ÖStZ 2001, 267, Heft 11 v. 1.6.2001).

Aus der Kreditgewährung der ***52*** ist ersichtlich, dass die ***1*** schon zu Beginn der Geschäftstätigkeit kein Fremdkapital ohne entsprechende Besicherung aufbringen konnte. Die nachfolgenden Zuführungen von liquiden Mitteln bzw. die Übernahme der Bankdarlehen sind aufgrund der fehlenden Kreditwürdigkeit der ***1*** erfolgt.

Aus der abgabenrechtlichen Würdigung des Sachverhaltes ergäbe sich, dass auf die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung und die nachfolgenden Einzahlungen aus dem Gesellschafterkreis die oben angeführten Kriterien, soweit sie für den vorliegenden Sachverhalt relevant sind, zutreffen würden. Die fehlenden Vereinbarungen sowie der Umstand, dass die ***1*** kein Fremdkapital ohne Besicherung von Dritter Seite bekommen hätte, sprächen neben der dramatischen Unterkapitalisierung eindeutig für das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital im Ausmaß von 3.055,000,00 € (siehe unten). Weiters wäre mit Vereinbarung vom 22.6.2017 das entstandene negative Eigenkapital von rd. 3,0 Mio. € proportional auf die Gesellschafter verteilt worden (vgl. KSt-RL 2013 RZ 531).

Im Hinblick auf die Argumentation der Betriebsprüfung, dass die Evidenzkontenführung ein entscheidendes Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft als verdecktes Eigenkapital darstelle, ist zu entgegnen, dass eine solche Evidenzkontenführung mit separatem Ausweis der Einlagen in Darlehenskapital-Subkonten aufgrund der steuerlichen Würdigung der (Gesellschafter)Darlehen als Fremdkapital nie notwendig war. Dieser Auffassung ist der Vollständigkeit halber weiters entgegenzuhalten, dass laut BFG eine unterbliebene Abbildung im Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG als bloße Ordnungsvorschrift noch keine Abkehr von

der anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise bewirkt (vgl. BFG 28.12.2018, RV/7105237/2015).

Die vom VwGH (VwGH 18.12.1990, 89/14/0133) für mittelbare Gesellschafterzuschüsse geforderte Veranlassung durch den Gesellschafter ist dem Sachverhalt immanent. Hinsichtlich des Bankdarlehens wird die Veranlassung durch die gemeinsam gezeichnete Bürgschaftserklärung vom 8.7.2005 dokumentiert. Reagieren die Gesellschafter mit einer formal über Ausschüttungen/Einlagen geführten Abwicklung auf die nachträglich hervorgetretene gesellschaftsrechtliche Bedenklichkeit der Bürgschaft, ändert dies nichts an der wirtschaftlichen Verursachung durch die seinerzeitige Bürgschaftserklärung.

Die Darlehensübernahme durch ***31*** hatte nur den Zweck, die ***1*** aus dem Konkurs zu führen und Zeit zu gewinnen für eine gesellschaftsrechtlich saubere Abwicklung der Bürgschaft. Die Darlehensübernahme stand also in engem Zusammenhang mit dem späteren Gesellschaftsverhältnis.

Wenn die Betriebsprüfung zudem behauptet, dass iZm der Veranlassung der Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB anstelle von ***59*** von einer Zustimmungsbefugnis des Insolvenzverwalters auszugehen wäre, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Forderungseinlösung sowohl mit als auch ohne Einverständnis des Schuldners möglich ist. Die Einlösungserklärung iSd § 1422 ABGB ist bloß eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung des Einlösenden; für die Rechtswirksamkeit der Forderungseinlösung iSd § 1422 ABGB bedarf es jedoch keiner Zustimmung des Schuldners (vgl. ABGB-Kommentar, Dittrich/Tades § 1422, E 4; BFG vom 12.12.2016, RV/5100571/2012).

Bei den einzelnen Einzahlungen der Gesellschafter im Zeitraum von 2008 bis 2016 wird die Veranlassung durch Herrn ***8*** dadurch dokumentiert, dass er als handelnde Person für die Gesellschaft die finanziellen Leistungsbeiträge angefordert hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Herr ***8*** wesentliche Mittel auf eigene Rechnung einbezahlt hat. Weiters war seine Schwester ***9*** in der Zeit vom 15.7.2009 bis 9.3.2013 als Geschäftsführerin bestellt und auch sie hat in dieser Zeit der Gesellschaft wesentliche Mittel zukommen lassen, was auf Veranlassung von Herrn ***8*** erfolgt ist, der in dieser Zeit in ***16*** war und das Erfordernis der liquiden Mittel festgestellt hat. Im Jahr 2011 haben, wiederum auf Veranlassung von Herrn ***59***, der den Liquiditätsengpass bei der ***1*** feststellte, seine Eltern liquide Mittel zugeführt (***60*** 77.000,00 €, ***30*** 83.000,00 €).

Aus der konsequenten Fortführung der Argumentation der Betriebsprüfung ergäbe sich daher aus dem Sachverhalt und der daraus folgenden abgabenrechtlichen Würdigung, dass hinsichtlich der übernommenen Bürgschaftsverpflichtung sowie der Zuführung der finanziellen Mittel von Anfang an verdecktes Eigenkapital vorgelegen wäre. Mangels Vorliegens von Fremdkapital hätte es bei der ***1*** im Rahmen dieser Argumentationslogik zu keinem Forderungsverzicht (mit samt den bekannten steuerlichen Folgen) kommen können.

Die Umqualifizierung von Fremdkapital in Form von (Gesellschafter)Darlehen in verdecktes Eigenkapital habe zu einem Tausch nach § 6 Z 14 lit. b EStG und damit zur Erhöhung der Anschaffungskosten auf Ebene der Anteilseigner geführt. Ausschlaggebend wäre nach der Rechtsprechung der Zeitpunkt der Darlehensgewährung, sodass ***31***, ***9***, ***30*** und ***8*** bereits mit der Zuführung der finanziellen Mittel in den Jahren 2005 bis 2014 die Beteiligung an der ***1*** steuerlich erworben hätten (vgl. Körperschaftssteuergesetz-Kommentar, Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg) § 8 Rz 48). Die Rückzahlung der Gesellschafterdarlehen (wirtschaftliches Eigenkapital) aus Mitteln des anlässlich der Kapitalerhöhung 2017 eingezahlten Eigenkapitals wäre als steuerneutrale Eigenkapitalrückzahlung zu werten gewesen.

Zusammengefasst ergäben sich daher folgende abgabenrechtlich relevanten Einkünfte bei den einzelnen Gesellschaftern:

	Einlagen bis 31.12.2016	Einlagen bis 22.06.2017	Einlagenrückzahlung Juni 2017	Veräußerungserlös 18.07.2017	Veräußerungsverlust 2017
[...]	1.910.000,00 €	720.000,00 €	-1.910.000,00 €	24.000,00 €	696.000,00 €
[...]	83.000,00 €	1.110.000,00 €	-83.000,00 €	37.000,00 €	1.073.000,00 €
[...]	293.000,00 €	585.000,00 €	-293.000,00 €	20.000,00 €	566.000,00 €
[...]	243.000,00 €	0,00 €	-243.000,00 €		0,00 €
[...]	526.000,00 €	585.000,00 €	-471.000,00 €	20.000,00 €	621.000,00 €
	3.055.000,00 €	3.000.000,00 €	-3.000.000,00 €	100.000,00 €	2.955.000,00 €

Letztendlich würde die Qualifizierung der Schuldübernahme durch ***31*** sowie die finanziellen Beiträge der Gesellschafter als wirtschaftliches Eigenkapital zum selben steuerlichen Ergebnis führen wie die Beurteilung als werthaltiges Fremdkapital. Dies war die Intention des Vorbringens im Vorfeld der Schlussbesprechung und zeigt, dass bei konsistenter Anwendung der Systematik des Ertragssteuerrechtes Steuerneutralität bei den Gesellschaftern und der empfangenden Gesellschaft vorliegen muss.

C. Beschwerdebegründung bzgl. Liquidation der ***11***

Im Jahr 2017 war die ***1*** nachweislich während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mit mindestens einem Zehntel an der - mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren - ***11*** in Form von Kapitalanteilen beteiligt. Die ***11*** ist folglich eine internationale Schachtelbeteiligung gem. § 10 Abs. 2 KStG.

Gemäß § 10 Abs. 3 KStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus

internationalen Schachtelbeteiligungen außer Ansatz, soweit im Jahr der Anschaffung keine Option zur Steuerwirksamkeit ausgeübt wurde. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern allerdings nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese tatsächlichen und endgültigen Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen.

*Im Jahr der Anschaffung der ***11*** wurde keine Option zur Steuerwirksamkeit § 10 Abs. 3 KStG abgegeben. Die in den Wirtschaftsjahren 2013 und 2016 vorgenommenen unternehmensrechtlichen Teilwertabschreibungen (2.511.889,75 € im Jahr 2013 und 100.000,00 € im Jahr 2016) wurden korrekterweise auf Ebene der ***1*** steuerlich außer Ansatz gelassen.*

*Mit Gesellschafterbeschluss vom 19.07.2017 wurde die ***11*** am 18.09.2017 aufgelöst. Der eingetretene Vermögensverlust durch den Untergang (Liquidation) der ***11*** betrug auf Ebene der ***1*** 2.611.889,75 €. Da dieser Verlust tatsächlich und endgültig ist, ist er - entgegen der grundsätzlichen Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen - steuerwirksam. Die ***11*** hatte innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre (2012 bis 2016) vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung (2017) keine Gewinne ausgeschüttet. Folglich erfolgt keine Kürzung durch Gewinnausschüttungen iSd § 10 Abs. 3 KStG.*

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG ist dieser Verlust in Höhe von 2.611.889,75 € im betreffenden Wirtschaftsjahr (2017) und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren (2018 bis 2023) zu je einem Siebentel zu berücksichtigen. Die Siebentel betragen pro Wirtschaftsjahr 373.127,01 €.

*Da bei den bislang erfolgten Veranlagungen der ***1*** zur Körperschaftsteuer 2017 und 2018 diese Siebentel noch nicht berücksichtigt wurden, betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Wirtschaftsjahres 2017 -240.526,70 € (anstelle 132.600,41 € laut Körperschaftsteuererklärung 2017) und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Wirtschaftsjahres 2018 -346.092,75 € (anstelle 27.034,36 € laut Körperschaftsteuererklärung 2018).“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Februar 2021 wurde die Beschwerde unter Darstellung der Rechtsinstitute des Darlehens, des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens (verdeckte Einlage), der Einlösung einer fremden Schuld (cessio necessaria § 1422 ABGB) sowie der Legalzession (§ 1358 ABGB) mit folgender Begründung abgewiesen:

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016

Das von der Bf. gewählte Finanzierungskonzept bzw. die Tatsache der Einlösung der Bankverbindlichkeit durch den Vater des Alleingesellschafters der Bf. als auch die

Stammkapitalabstockung mit anschließender Aufnahme neuer Gesellschafter und schlussendlichem Verkauf der Anteile an die ***12*** seien allesamt neue Tatsachen, welche der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der (Erst)bescheide nicht bekannt gewesen seien. Diese Tatsachen seien erst im Zuge der abgehaltenen Außenprüfung neu hervorgekommen (siehe dazu die Feststellungen in TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 05. Oktober 2019). Wären diese Umstände der Abgabenbehörde bekannt gewesen, hätte dies zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt.

Die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigenden steuerlichen Auswirkungen im Zeitraum 2014 bis 2016 seien zudem keineswegs gering. So ändere sich der Verlustabzug beträchtlich (um mehrere 100.000,00 €), weiters erfolge im Jahr 2014 eine (zusätzliche) Erlöserfassung im hohen Eurobereich.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 sei somit als unbegründet abzuweisen.

- Körperschaftsteuer 2014 bis 2016:

Zum Zweck des Aufbaus eines Kies- und Betonwerkes in ***16*** sei die Bf. mittels Gesellschaftsvertrages vom 16. April 2004 gegründet worden. Von Zeitpunkt der Gründung an bis zum 21. Juni 2017 habe ***38*** 100 % der Anteile an der Bf. gehalten. Wesentliche Aufgabe der Bf. bis hinauf in das Jahr 2017 sei es gewesen, die Beteiligung in der Höhe von 94,90 % an der ***10*** Tochtergesellschaft - der ***11*** - zu halten.

Im Rahmen der Finanzierungsfreiheit habe sich die Familie ***18*** dazu entschieden, dass sich die Bf. über ein Darlehen bei der ***61*** finanziere. Mit Vereinbarung vom 8. Juli 2005 sei die ***15*** die Verpflichtung als Bürge und Zahler für das der Bf. gewährte Darlehen eingegangen. Belegt und untermauert werde die Entscheidung für eine Fremdfinanzierung über Darlehen mit entsprechender Sicherstellung durch folgende Unterlagen:

- a. Darlehensvertrag ***25*** (Finanzierungsangebot 12. April 2005)
- b. Sicherstellung durch Bürge und Zahler (***15***; Blankowechsel als Bürge und Zahler)
- c. keine entsprechenden Eintragungen im Evidenzkonto (§ 4 Abs 12 Z 1 EStG) wie bei eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen notwendig, da ansonsten eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 ff FinStrG vorliegen würde

Die ***15*** ihrerseits sei wiederum ein Tochterunternehmen der ***17***. An der ***17*** seien zu diesem Zeitpunkt ***30*** mit 37 %, ***9*** mit 19,5 %, ***38*** mit 19,5 % und ***31*** mit 24 % beteiligt gewesen. ***31*** wiederum sei im Beschwerdezeitraum auch unmittelbar an der ***15*** beteiligt gewesen. Somit sei die Familie ***18*** über die Konstruktion der ***17*** mittelbar und teilweise auch

unmittelbar an der ***15*** - welche als Bürgin und Zahlerin für das von der Bf. aufgenommene Darlehen eingesetzt worden sei - beteiligt gewesen.

Aufgrund der wirtschaftlichen Probleme der ***10*** Tochtergesellschaft (***11***) ab dem Jahr 2008 habe ***38*** im Zeitraum 2009 bis 2011 das ***27*** Investment zu retten versucht. Die Geschäftstätigkeit in ***16*** habe sich schlussendlich als Totalverlust herausgestellt. Verhandlungen mit Banken in Bezug auf die Sanierung der Bf. seien erfolglos geblieben.

Es sei daher zu diesem Zeitpunkt an der ***15*** gelegen, für das durch die Bf. offensichtlich nicht mehr bedienbare Darlehen als Bürge und Zahler einzustehen. Die ***15*** habe somit zu diesem Zeitpunkt eine unmittelbare Haftung für die Verbindlichkeiten der Bf. getroffen. Der Geschäftsführer der ***15***, ***55***, habe sich auf Grundlage des Gutachtens von ***54*** vom 8. Juli 2013 geweigert, die notwendige Zahlung bürgschaftshalber zu leisten. Dies aufgrund einer im Raum stehenden verbotenen Einlagenrückgewähr. Ein solches Verhalten hätte beim Geschäftsführer der ***15*** zudem auch strafrechtliche Konsequenzen auslösen können. Das von den ***18***-Gesellschaftern gewählte Finanzierungskonzept (Bankfinanzierung mit Sicherstellung durch Bürgschaft) sei somit zu diesem Zeitpunkt als gescheitert anzusehen gewesen.

Aus dem oben dargelegten Grund und um ein drohendes Konkursverfahren abzuwenden, habe der Vater des Alleingesellschafters der Bf. persönlich die bei der ***25*** aushaftende Schuld eingelöst. Die entsprechenden Zahlungsbelege lägen der Abgabenbehörde vor.

Bei der im Zuge der Schlussbesprechung und den Ausführungen in der Beschwerdeschrift aufgeworfenen Frage, ob es sich bei der von der Bf. gewählten Finanzierungform um ein Darlehen oder eine verdeckte Einlage bzw. ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen handle, vertrete die Abgabenbehörde folgende Rechtsposition:

Die Bf. habe ihre Tätigkeit von Beginn an fremdfinanziert. Dies ergebe sich für die Abgabenbehörde aus folgenden vorliegenden Unterlagen:

- a) Darlehensvertrag der ***61*** mit der Bf. als Darlehensnehmerin (Nr. ***62***)
- b) ***15*** als Bürge und Zahler im Falle des Darlehensausfalles (Wechsel)
- c) Aktenvermerk vom 22. Juli 2017 betreffend Familie ***18***/Bf.
- d) Ausführungen in der Beschwerdeschrift unter anderem auf Seite drei
- e) Keine entsprechende Darstellung im Evidenzkonto

Bei der von der Bf. gewählten Finanzierungsform habe es sich nach Überzeugung der Abgabenbehörde somit um ein Darlehen gehandelt und nicht um eine verdeckte Einlage, ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen oder ähnliches.

Aufgrund der negativen finanziellen Situation der Bf. habe ein Insolvenzverfahren gedroht. Nach Ausgleich der offenen Darlehensschuld durch den Vater des Alleingesellschafters der Bf. und der Abwendung des Konkursverfahrens habe die Bf. somit nicht mehr ernsthaft damit rechnen müssen, dass sie die in ihren Büchern ausgewiesene Verbindlichkeit noch tilgen müsse. Dies deshalb, weil - wie erwähnt - der Vater des Alleingesellschafters der Bf. die Bankschulden der Bf. getilgt habe und weil Mitglieder der Familie ***18*** Forderungen im Insolvenzverfahren entweder nicht angemeldet oder im Nachhinein darauf verzichtet hätten. Die nicht mehr zu bedienende Verbindlichkeit sei somit gegen Ertrag auszubuchen.

Zu klären sei noch die Frage, ob es sich bei der Schuldübernahme durch den Vater des Alleingesellschafters der Bf. um eine solche nach § 1422 ff ABGB oder um eine Legalzession nach § 1358 ABGB gehandelt habe.

Ausgehend vom Beteiligungsverhältnis an der ***15*** - Gesellschafter seien im Beschwerdezeitraum ***31*** mit 0,32 % und die ***17*** mit 99,68 % gewesen - gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass es sich bei der Schuldeinlösung durch ***31*** um eine Legalzession nach § 1358 ABGB gehandelt habe. Wesen der Legalzession sei die Bezahlung einer materiell fremden, jedoch formell eigenen Schuld. Es komme dann zum Übergang nach § 1358 ABGB, wenn den leistenden Dritten selbst eine Haftung für die zu begleichende Schuld treffe. Dieser Sachverhalt sei nach Ansicht der Abgabenbehörde erfüllt. Hätte die ***15*** die Schuld der Bf. als Bürge und Zahler getilgt, hätte sie sich in einem nächsten Schritt an ihre Gesellschafter gewandt, damit diese sie wiederum mit genügend Kapital ausstatteten. Es wäre somit an ***31*** und der ***17*** sowie in weiterer Folge an deren Gesellschaftern gelegen, sich um eine wiederum adäquate Kapitalausstattung der Gesellschaften zu bemühen.

Rechtlich zu würdigen sei zudem die Tatsache der Beteiligung der ***63*** an der Bf.

Die Bf. habe sich in ***16*** mittels einer Tochtergesellschaft im Bereich Kies- und Betonwerk mit dem Abbau dieser Substanzen engagiert. Geschäftsfeld der Bf. sei das Halten der Beteiligung an der ***10*** ***11*** gewesen, welche über die erforderlichen Abbaulizenzen des ***10*** Staates verfügt habe. Bald nach Eingehen des Engagements habe sich mehr und mehr herauskristallisiert, dass das ***53*** die erwarteten Gewinne nicht abzuwerfen vermöge. Zwecks besseren Einblick sei der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf. sogar einige Zeit selbst in ***16*** vor Ort gewesen. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf. habe in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 20. Februar mitgeteilt, dass der Staat ***16*** im Jahr 2010 zahlreiche vergebene Bergbaulizenzen, unter anderem auch jene der dort ansässigen Tochtergesellschaft der Bf., aufgehoben habe. Somit sei der Tochtergesellschaft der Bf. de facto die Betriebsgrundlage

gänzlich entzogen worden. Zudem habe ein Hochwasser im Jahr 2010 sämtliche Betriebsanlagen der Tochtergesellschaft der Bf. unbrauchbar gemacht.

Aufgrund dieser Ausführungen des Alleingeschafters und Geschäftsführers der Bf. sei es im Hinblick auf die weitere Historie verwunderlich, dass aufgrund der finanziellen Schieflage der ***10*** Tochtergesellschaft der Bf. nicht schon vor dem Jahr 2014 Insolvenz angemeldet worden sei. Dazu wäre der Geschäftsführer der Bf. verpflichtet gewesen. Faktum sei, dass die ***27*** Tochtergesellschaft der Bf. seit 2010 keine Gewinne mehr erwirtschaftet habe.

Vor diesem Hintergrund habe von den Mitgliedern der Familie ***18*** ein Weg gefunden werden müssen, wie die immensen Verluste der Bf. abgedeckt bzw. (steuerlich) minimiert werden könnten. Als „Vehikel“ habe die ***15*** gedient. Dabei sei der nunmehr beschwerdegegenständliche Weg gewählt worden: Die Familie ***18*** habe sich (kurzfristig) an der Bf. beteiligt und in einem nächsten Schritt sämtliche Anteile an die ***12*** veräußert, deren Alleingeschafter mit ***38*** ein Mitglied der Familie ***18*** sei.

Die ***15*** habe im Jahr 2017 ausreichend ausschüttungsfähiges Kapital gehabt, weil sie im Jahr 2015 Inventar für den ***64*** in Höhe von in etwa 2.500.000,00 € netto an ***31*** verkauft habe. Weshalb ***31*** dieses Inventar gekauft habe, obwohl er grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft des ***65*** sei und diese bereits seit 2001 an die ***15*** vermiete, scheine einzig den Grund gehabt zu haben, der ***15*** entsprechendes Kapital zu verschaffen, um dieses an ihre Gesellschafter ausschütten zu können, was im Jahr 2017 auch erfolgt sei. Die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen des Jahres 2017 hätten anschließend mit negativen Einkünften aus Kapitalvermögen anlässlich der Beteiligungsveräußerung der Bf.-Anteile im Jahr 2017 ausgeglichen werden sollen, wodurch sämtliche Gesellschafter (Familie ***18***) entsprechende KEST-Rückerstattungen lukriert hätten. Der Verkauf des Inventars sei gezielt geplant gewesen, um mittels entsprechender Ausschüttungen an die Gesellschafter in weiterer Folge den Erwerb als auch die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Bf. im Jahr 2017 bewerkstelligen zu können.

Weshalb ***31*** der Bf. kein Darlehen in Höhe von 3 Mio. € (2,5 Mio. € Ablöse und 1,8 Mio. € Übernahme Bürgschaft) gewährt habe, um die Verbindlichkeiten gegenüber der ***66*** gänzlich zu tilgen, scheine nach den Grundsätzen der Lebenserfahrung aber auch in Bezug auf den „Fremdvergleichsgrundsatz“ nicht plausibel, zumal er Kapital in Höhe von 3 Mio. € zur Verfügung gehabt habe und anstelle einer Darlehensgewährung gegenüber der Bf. der ***15*** Inventar bezüglich des ***67*** abgekauft habe.

Aufgrund welcher betriebswirtschaftlichen Grundsätze habe ***31*** diesen Kauf getätigt, wenn nicht aus seiner Gesellschafterstellung heraus bei der ***15***. Auf die Beschwerdebehörde mache dieses Verhalten den Anschein, dass der ***15*** ausschüttungsfähiges Kapital verschafft werden habe sollen, um die aus der faktischen Ausschüttung im Jahr 2017 resultierenden positiven Einkünfte sämtlicher Gesellschafter

(Familie ***18***) mit im gleichen Jahr generierten Verlusten aus der Anteilsveräußerung an der Bf. verrechnen zu können.

Durch die Ausschüttung der ***15*** an ihre unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter seien diese in die Lage versetzt worden, sich an der Bf. zu beteiligen. Zu diesem Zweck sei bei der Bf. eine Kapitalherabsetzung bei gleichzeitiger Kapitalerhöhung gemäß § 54 Abs 4 GmbHG erfolgt, welche sich zahlenmäßig wie folgt darstellen lasse:

Geschäftsführer:

8, geb. ***13***, seit 22.2.2013
9, geb. ***14***, ab 15.7.2009 bis 22.2.2013

Gesellschafter	Stammkapital	AGIO 22.06.2017	Anteile gesamt	Abtretungsvertrag vom 18.07.2017 Zahlung durch ***12***	Lukrierte Verluste der Gesellschafter	***12*** Stammkapital 26.07.2017
8, geb. ***13***	6.825,00 €	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	
9, geb. ***14***	6.825,00 €	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	
31, geb. ***72***	8.400,00 €	711.600,00 €	720.000,00 €	24.000,00 €	-696.000,00 €	
30, geb. ***73***	12.950,00 €	1.097.050,00 €	1.110.000,00 €	37.000,00 €	-1.073.000,00 €	
12						35.00000 €
	35.000,00 €	2.965.000,00 €	3.000.000,00 €	100.000,00 € (inkl. Agio)	-2.900.000,00 €	35.00000 €

In der Krise einer Gesellschaft sei es nicht selten so, dass zum Zweck der Sanierung das Stammkapital zunächst herabgesetzt und anschließend wieder auf den ursprünglichen oder einen höheren Betrag erhöht werde (vgl. hierzu Koppensteiner GmbH-Gesetz Kommentar², § 54 RZ 11).

Im Anschluss an die beschriebene Kapitalherabsetzung hätten sich mit Notariatsakt vom 22. Juni 2017 die Gesellschaftsverhältnisse geändert. So hätten die oben bezeichneten Gesellschafter unter Leistung ihrer Stammeinlage samt Agio ihre Beteiligung an der Bf. gezeichnet. Mittels Abtretungsvertrag vom 18. Juli 2017 hätten die identen Gesellschafter ihre Anteile wiederum zum Preis von 100.000,00 € an die ***12*** veräußert und somit insgesamt hohe Verluste lukriert.

Die oben beschriebene Vorgehensweise sehe die Beschwerdebehörde aus folgenden Gründen als fremdunüblich an:

Das Instrument der Kapitalherabsetzung bei gleichzeitiger (unmittelbar folgender) Kapitalerhöhung habe laut den einschlägigen Bestimmungen des GmbHG eine Sanierungsfunktion. Eine Sanierung der Bf. sei nicht erfolgt, auch sei im laufenden Verfahren kein entsprechender Sanierungsplan vorgelegt worden.

Das Eingehen der Beteiligung an der Bf. durch die Mitglieder der Familie ***18*** sei ebenso fremdunüblich. Kein wirtschaftlich denkender und handelnder Investor beteilige sich an einer solch notleidenden GmbH, deren einziges Geschäftsfeld (Halten einer Beteiligung an der ***10*** ***11***) ein wirtschaftliches Desaster darstelle. Durch die Einziehung der Bergbaulizenzen durch den ***10*** Staat und die Verwüstung der Betriebsanlagen aufgrund von Unwettern sei es für einen der Gesellschafter, ***38***, und somit auch für die anderen Familienmitglieder klar ersichtlich gewesen, dass das ***53*** ein großer wirtschaftlicher Misserfolg gewesen sei. Diese Einschätzung werde nicht nur von der Abgabenbehörde, sondern ebenso in der Beschwerdeschrift immer wieder als Argument vorgebracht.

Unter den gegebenen Voraussetzungen hätte sich nach Ansicht des Finanzamtes kein fremder Dritter an der Bf. beteiligt. Weder mit einer zu leistenden Stammeinlage, geschweige denn mit einem betragsmäßig derart hohen Agio. Auch das Argument, dass mit der ***12*** eine fremde Dritte die Anteile übernommen habe und somit Fremdüblichkeit (auf die einschlägige Judikatur des VwGH und den darin geforderten Voraussetzungen für fremdübliche Gestaltungen bei nahen Angehörigen werde an dieser Stelle verwiesen) des gesamten Vorganges gegeben sei, greife in diesem Zusammenhang nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht. Es sei richtig, dass bei Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip vorherrsche und es sich bei der ***12*** auf den ersten Blick um eine fremde dritte Gesellschaft handle. Bei näherer Betrachtung falle allerdings ins Auge, dass Gesellschafter der ***12*** wiederum ***38*** sei.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 sei somit als unbegründet abzuweisen.

- Körperschaftsteuer 2017 und 2018:

Die Beteiligung der Bf. an der ***10*** ***11*** stelle eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs 2 KStG dar. Im Jahr 2017 sei die Bf. nachweislich für mehr als 1 Jahr und mit mehr als 10 % an ihrer Tochtergesellschaft beteiligt gewesen. Eine Option zur Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung sei nicht abgegeben worden. Mit Gesellschafterbeschluss vom 19.07.2017 sei die ***11*** am 18.08.2017 aufgelöst worden. Dies ergebe sich aus dem Protokoll Nr. 21 über die außerordentliche Generalversammlung der Aktionäre der ***11*** in Liquidation. Aus der unter Punkt 3 des Protokolls abgebildeten Bilanz sei zu ersehen, dass Sachanlagevermögen in Höhe von 994.782.855,00 \$ vorhanden sei. Aus Pkt. 3 des Protokolls ergebe sich weiter, dass bezüglich des Sachanlagevermögens ein Rechtsstreit anhängig sei. Der anschließende Verkauf des Vermögens solle zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwendet werden. Zudem weise die Bilanz zum 31.12.2017 immer noch ein Gesamtbruttovermögen von 1.005.406.000,00 \$ auf.

Anders als in der Beschwerdeschrift dargelegt worden sei, sei die Liquidation zum Stichtag 31.12.2017 noch nicht abgeschlossen gewesen. Die steuerliche Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung bzw. einer Verlustverwertung sei allerdings erst dann zulässig, wenn die Liquidation beendet sei.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. in den Jahren 2017 und 2018 würden somit unverändert bleiben.

Die gegenständliche Beschwerde sei daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen gewesen.

- Beweiswürdigung:

§ 166 BAO regle, dass als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht komme, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Beweisen bedeute, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen (vgl. hierzu Ritz, BAO⁶, § 166 Rz 1). Das Beweisverfahren werde vor allem beherrscht vom

- a. Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel
- b. Grundsatz der freien Beweiswürdigung
- c. Verbot vorweggenommener (antizipativer) Beweiswürdigung
- d. Fehlen des Unmittelbarkeitsgrundsatzes
- e. grundsätzlichem Fehlen von Beweisverwertungsverböten (vgl. hierzu Ritz, BAO⁶, § 166 Rz 2)

Die Aufzählung der Beweismittel in den §§ 168 bis 182 sei demonstrativ (vgl. hierzu Ritz, BAO⁶, § 166 Rz 6).

§ 167 Abs 2 BAO regle die freie Beweiswürdigung. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeute, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig seien und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gebe. Maßgebend sei der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (vgl. hierzu Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 6). Nach ständiger Rechtsprechung genüge es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse (z.B. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8).

Die rechtliche Würdigung des oben dargelegten Sachverhaltes sei aufgrund der vorliegenden und jeweils angeführten Beweismittel aller Art erfolgt. Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift, welche in einigen Punkten die Argumentation der Abgabenbehörde sogar stützten, vermochten es nicht, den vorliegenden Sachverhalt einer differenten rechtlichen Würdigung zuzuführen. Im Übrigen wird auf die bereits im Betriebsprüfungsbericht vom 5. Oktober 2019 vorgenommene Beweiswürdigung verwiesen.

- Anspruchszinsenbescheide 2014 bis 2017

Den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen lägen aus den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2014 bis 2017 resultierende Abgabennachforderungen zu Grunde. Anspruchszinsenbescheide seien an die Höhe der im Bescheidspruch ausgewiesenen Nachforderung (oder Gutschrift) gebunden. Wegen dieser Bindung sei der Anspruchszinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftssteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folge, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid auslöse.

Die gegenständliche Beschwerde sei somit in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Zudem wurde unter Verweis auf das Beschwerdevorbringen sowie die ergänzende Stellungnahme vom 12. Dezember 2019 zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2021 wie folgt Stellung genommen:

- Unverständlich sei, dass die Behörde von einer Schuldeinlösung durch ***31*** ausgehe, der für das betreffende Bankdarlehen gar nicht haftet habe, und in weiterer Folge die Konsequenzen der Schuldeinlösung durch die ***15*** aufzeige.
 § 1358 ABGB sehe eine Legalzession vor, wenn jemand eine Schuld zahle, für die er persönlich oder mit bestimmten Vermögensstücken hafte. Mit Vereinbarung vom 8. Juli 2005 habe die ***15*** die Verpflichtung als Bürge und Zahler für das Darlehen der Bf. im Ausmaß von 2.000.000,00 € bei der ***61*** übernommen. Die Gesellschafter der ***15*** seien keine derartige Haftung eingegangen. Hätte die ***15*** die Schuld der Bf. als Bürge und Zahler getilgt, so hätte sie sich unter Umständen zwar anschließend an ihre Gesellschafter gewandt, damit diese sich um eine Kapitalausstattung der Gesellschaft bemühten. Dadurch werde jedoch weder gegenüber der ***61*** noch gegenüber der ***15*** eine Haftung der Gesellschafter begründet. Es sei geradezu ein Wesensmerkmal einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Haftung der Gesellschafter auf die Aufbringung des im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Stammkapitals zu beschränken. Das Stammkapitals der ***15*** sei seit deren Gründung stets voll einbezahlt worden.
 Sofern die ***15*** eine Zahlung an die ***61*** auf Grundlage der Bürgschaft vorgenommen hätte, hätte ein solches Verhalten durch den Geschäftsführer aufgrund einer verbotenen Einlagerückgewähr nebst haftungsrechtlichen (zivilrechtlichen) auch strafrechtliche Konsequenzen nach sich gezogen. Erst durch eine Zahlung auf Grundlage der Bürgschaft wären somit neben der ***15*** weitere Personen als persönlich Haftende hinzugetreten. Gerade dieses Haftungsrisiko weiterer Personen sei jedoch vermieden worden, indem der Geschäftsführer der ***15*** die Zahlung auf Grundlage der Bürgschaft verweigert habe.
 Nach Auffassung der Behörde wäre es an der ***15*** gelegen, sich an die Gesellschafter um eine Kapitalzufuhr zu wenden, um den Schaden aus der Bürgschaftseinlösung aufzufangen. Damit gehe die Behörde selbst davon aus, dass die Gesellschafter einen finanziellen Beitrag für den Schaden leisten hätten sollen. Nichts anderes hätten die Gesellschafter gemacht. Dass sie dazu einem rechtlich einwandfreien Weg den Vorzug gegenüber einem höchst zweifelhaften, für den Geschäftsführer geradezu unzumutbaren Weg gegeben hätten, könne ihnen nicht vorgeworfen werden, zumal sich gegenüber der in der Beschwerdeentscheidung als sachgerecht dargestellten Vorgangsweise nicht einmal ein steuerlicher Unterschied ergebe. Denn die Kapitalzufuhr durch die Gesellschafter hätte das steuerliche Evidenzkonto und die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der ***40*** erhöht. Die Einlösung der Bürgschaft hätte diesen Effekt als verdeckte Einlagenrückzahlung wieder neutralisiert. Gleichzeitig wäre die Einlösung der Bürgschaft als Einlage in die Bf. zu behandeln gewesen, womit das steuerliche Ergebnis letztlich wieder der tatsächlich gewählten rechtlichen Umsetzung entspreche.

- Unzutreffend seien auch die behördlichen Annahmen für die Gründe des Kaufes des Inventars des ***65*** durch ***31*** im Jahr 2015. Dieser habe den Kauf nicht deshalb getätigt, um der ***15*** Kapital für die im Jahr 2017 erfolgte Ausschüttung an ihre Gesellschafter zu verschaffen, damit letztere den Erwerb sowie die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Bf. im Jahr 2017 bewerkstelligen könnten. Und es sei auch nicht beabsichtigt gewesen, den Gesellschaftern der ***15*** einen Ausgleich der positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen des Jahres 2017 mit negativen Einkünften aus Kapitalvermögen anlässlich der Beteiligungsveräußerung der Anteile an der Bf. im Jahr 2017 zu ermöglichen.

Bis zum Verkauf im Jahr 2015 sei ***31*** Eigentümer des Grund und Bodens und die ***15*** Eigentümerin des auf diesem Grund und Boden befindlichen ***69*** (Gebäude und Einrichtung) gewesen. ***31*** sei seit langem daran interessiert gewesen, das Gebäude sowie die Einrichtung zu erwerben, um die wirtschaftliche Einheit des ***69*** (Grund und Boden, Gebäude und Einrichtung) in einer Hand zu vereinigen und dieses Vermögen aus Haftungsgründen aus dem operativen Betrieb zu nehmen.

Aus diesen außersteuerlichen Gründen habe ***31*** mit der Ablösevereinbarung vom 14. Dezember 2015 die von der ***15*** getätigten Investitionen um 2,55 Mio. € erworben.

Zwischen dem Verkauf des ***69*** und der Ausschüttung seien 1,5 Jahre vergangen. Wäre - wie von der Abgabenbehörde angenommen - der ***64*** nur für Zwecke der Ausschüttung verkauft worden, so hätte die ***15*** den daraus resultierenden Veräußerungserlös bereits 2016 ausschütten können.

Der Buchwert der von der ***15*** getätigten Investitionen habe 2.546.000,00 € betragen. Die ***15*** habe durch den Verkauf des ***69*** einen Buchgewinn in Höhe von 1.000,00 € erzielt. Der Verkauf des ***64*** habe somit zu keinem nennenswerten ausschüttbaren Bilanzgewinn geführt. Die ***15*** habe von 2015 bis 2017 folgende Ausschüttungen getätigt:

- Ausschüttungen 2015 auf Basis Bilanzgewinn 2014: 3,5 Mio. €
- Ausschüttung 2016 auf Basis Bilanzgewinn 2015: keine
- Ausschüttung 2017 auf Basis Bilanzgewinn 2016: 500.000,00 €

Der von der ***15*** ausgeschüttete Bilanzgewinn habe somit im Wesentlichen nicht aus dem Verkauf des ***69*** resultiert.

Zur Herstellung der Liquidität für Zwecke der Ausschüttung im Jahr 2017 wäre ein Verkauf des ***69*** durch die ***15*** grundsätzlich nicht erforderlich gewesen. Denn die ***15*** hätte eine Ausschüttung auch über eine Bank fremdfinanzieren können.

Die von der Abgabenbehörde unterstellte steuerliche Motivation gehe aber auch schon deshalb ins Leere, weil der angenommene, positive Steuereffekt gar nicht eintrete. Das nach den „*Grundsätzen der Lebenserfahrung aber auch in Bezug auf den Fremdverhaltensgrundsatz*“ übliche Verhalten von ***31*** hätte nach Auffassung der Abgabenbehörde darin bestanden, das ihm zur Verfügung stehende Kapital in Höhe von 3 Mio. € der Bf. als Darlehen zur Verfügung zu stellen. Der Verlust dieses Privatdarlehens wäre steuerlich nicht verwertbar gewesen. Der Steuereffekt hieraus hätte also 0,00 € betragen.

Stattdessen habe ***31*** laut Abgabenbehörde die ***15*** durch den steuerlich motivierten Kauf des Inventars in die Lage versetzt, eine Ausschüttung zu tätigen, um die steuerpflichtige Ausschüttung mit den Verlusten aus der Anteilsveräußerung verrechnen zu können. Der Steuereffekt aus diesem Vorgang sei wiederum 0,00 €.

Es mache folglich keinen Sinn, künstlich einen steuerlichen Tatbestand (Gewinnausschüttung) zu verwirklichen, nur um damit einen Verlust ausgleichen zu können. Keine Verlustverwertung ohne Ausschüttung sei materiell das gleiche, wie eine Verlustverwertung mit künstlich erzeugter steuerpflichtiger Ausschüttung. Schon daraus erhellte sich, dass das dem Steuerpflichtigen von der Abgabenbehörde zu gesonnene „Steuermodell“ einer schlüssigen Sachverhaltswürdigung nicht standhalte.

- Laut Behörde sei das Eingehen der Beteiligung an der Bf. durch die Mitglieder der Familie ***18*** fremdunüblich. Durch die Einziehung der Bergbaulizenzen durch den ***10*** Staat und die Verwüstung der Betriebsanlagen aufgrund von Unwettern sei es nicht nur für den Gesellschafter ***8***, sondern auch für die anderen Familienmitglieder klar ersichtlich gewesen, dass das ***53*** ein großer wirtschaftlicher Misserfolg gewesen sei. Hierzu sei Folgendes anzumerken: Einerseits sei ***8*** bereits seit der Gründung der Bf. im Jahr 2004 an dieser Gesellschaft beteiligt gewesen und habe die Gesellschaft laufend mit Gesellschafterdarlehen ausgestattet, andererseits sei hinsichtlich der anderen Familienmitglieder - wie in der Beschwerde ausführlich dargelegt - die dem Sachverhalt innewohnende Historie der letzten 15 Jahre maßgeblich. Es sei völlig unzulänglich, wenn in der Beschwerdeentscheidung einzig und allein die Zeichnung der Anteile an der Bf. als isolierte Aktion gewürdigt werde, ohne diese Maßnahme in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in den Gesamtkontext der konzernmäßigen Verflechtung zu stellen. Wenn die gesamte Entwicklung der Bf. und diese insbesondere im Kontext der ***18***-Gruppe, gewürdigt werde, sei evident, dass es sich bei der Investitionsentscheidung der Gesellschafter vom 22. Juni 2017 nicht um ein kurzfristiges Eingehen einer Beteiligung an der Bf. samt Leistung eines Agios und unmittelbarem Verkauf der Beteiligung mit Verlust handle. Die Investitionsentscheidung stelle vielmehr die logische Konsequenz dar, welche in der

Bürgschaftserklärung der ***15*** für das Darlehen der Bf. im Jahr 2005 ihren Ursprung gehabt habe und schließlich mit der Verlustabdeckung bei der Bf. durch die Gesellschafter der ***18***-Gruppe umgesetzt worden sei.

Entgegen der Behauptung in der Beschwerdeentscheidung sei daher klarzustellen, dass die nunmehr zu würdigende Konstellation letztlich nicht (fremdunüblich) freiwillig eingegangen worden sei, sondern einer unglücklich gelagerten Sachverhaltskonstellation geschuldet sei und schließlich Ausfluss einer (fremdüblichen) rechtskonformen und sauberen Abwicklung der von der ***15*** ursprünglich übernommenen Bürgschaft vom 8. Juli 2005 gewesen sei.

- Nach Ansicht der Behörde greife das Argument, dass mit der ***12*** eine fremde Dritte die Anteile übernommen habe und somit Fremdüblichkeit gegeben sei, deshalb nicht, weil ***38*** der alleinige Gesellschafter der ***12*** sei. Somit sei die ***12*** kein fremder Dritter. Hierzu ist Folgendes anzumerken:

8 habe seine Beratungstätigkeit seit jeher über die Bf. abgewickelt. Die Eröffnung des Konkursverfahrens über die Gesellschaft habe ihn gezwungen, die Beratungstätigkeit auf eine andere Gesellschaft, die ***12***, zu verlagern. Mit der finanziellen Sanierung der Bf. sei es sinnvoll gewesen, beide Beratungsunternehmen zusammenzuführen.

Mittels Abtretungsvertrag vom 18. Juli 2017 hätten die Gesellschafter der Bf. ihre Beteiligungen an der Bf. um insgesamt 100.000,00 € an die ***12*** veräußert. Der Verkehrswert der Bf. zu diesem Stichtag habe nach Einschätzung der Käufer- und Verkäuferseite 100.000,00 € betragen. Wäre die Bf. nicht veräußert, sondern liquidiert worden, hätte diese ebenfalls Werte von rund 100.000,00 € an die Gesellschafter ausgekehrt. Ein fremder Dritter hätte daher ebenso 100.000,00 € für die Beteiligung an der Bf. bezahlt. Der Verkauf der Beteiligung an der Bf. um 100.000,00 € an die ***12*** sei daher als fremdüblich zu werten.

- Laut Behörde sei die Liquidation der ***11*** zum Stichtag 31. Dezember 2017 noch nicht abgeschlossen gewesen, sodass mangels tatsächlicher und endgültiger Vermögensverluste weder im Jahr 2017 noch im Jahr 2018 ein steuerlicher Verlust iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu berücksichtigen sei. Hierzu ist Folgendes anzumerken:
Aus dem anbei angefügten Protokoll Nr. 21 der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der ***11*** vom 19. Juli 2017 sei zwar ersichtlich, dass diese Gesellschaft laut Liquidationsbilanz per 30. April 2017 über Sachanlagevermögen in Höhe von ***10*** 994.782.855 (304.374,00 €) verfügt habe. Aus dem Protokoll ergebe sich jedoch weiters, dass aufgrund eines Rechtsstreites mit dem Minenbetreiber dieses Sachanlagevermögen von den Behörden von ***70*** (Departement im Nordosten ***51***) mit einem Embargo belegt worden sei. Die Wahrscheinlichkeit, dass der Rechtsstreit verloren werde und das Sachanlagevermögen dauerhaft nicht verwertet werden könne, sei - wie sich später auch tatsächlich herausgestellt habe, zurecht - als hoch eingestuft worden. Unter Außerachtlassung des

Sachanlagevermögens hätten die Verbindlichkeiten die sonstigen Vermögensgegenstände (Forderungen und Bank) überstiegen. In diesem Zustand sei das verbliebene Restvermögen im Jahr 2017 im Rahmen der Liquidation der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgekehrt und die Gesellschaft im Handelsregister gelöscht worden (ersichtlich aus dem Handelsregistrauszug vom 27. Juni 2018). Im Fall der Löschung sei eine Gesellschaft vollbeendet, was gleichsam das Ende der Liquidation bewirke. Die Liquidation sei somit im Jahr 2017 beendet worden.

Die vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung genannte Bilanz der ***11*** zum 31. Dezember 2017 liege der Bf. nicht vor und werde im Rahmen eines Antrages auf Akteneinsicht angefordert. Sobald diese Bilanz der Bf. vorliege, werde hierzu allenfalls eine Stellungnahme nachgereicht.

Es sei darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0022) für die Geltendmachung von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988 der Steuerpflichtige - anders als bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, die sich weiterhin im Betriebsvermögen befänden - keine alleinige Nachweispflicht trage. Vielmehr habe die Behörde das liquidationsbedingte Ausscheiden der Beteiligung amtswegig zu prüfen (vgl. auch Fürsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG (2016) § 10 Rz 135; Wiesner, RWZ 2013, 176 f; Bieber, GeS 2013, 311 ff). Durch Vorlage des Protokolls Nr. 21 der außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 19. Juli 2017, der Vorlage des Handelsregistrauszuges vom 18. September 2017 sowie den erteilten Auskünften sei die Bf. ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei nicht nur im Jahr 2017, sondern auch im Jahr 2018 steuerlich kein Verlust zu berücksichtigen, da die Liquidation zum Stichtag 31. Dezember 2017 noch nicht abgeschlossen sei. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Abgabenbehörde mittels einer Bilanz aus dem Wirtschaftsjahr 2017 Rückschlüsse auf das Wirtschaftsjahr 2018 ziehe bzw. weshalb nach Ansicht der Abgabenbehörde auch im Jahr 2018 keine Liquidation eingetreten sei.

In seiner Stellungnahme im Vorlagebericht vom 27. Mai 2021 beantragte das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 31. Mai 2021 wurde ein den Vorlageantrag ergänzender Schriftsatz eingebracht. Darin wurde vorgebracht, nach gewährter Akteneinsicht habe sich herausgestellt, dass es sich bei der vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung erwähnten Bilanz der ***11*** zum 31. Dezember 2017 tatsächlich um die der Bf. bereits bekannte deutsche Übersetzung der ***10*** Steuerklärung 2017 der ***71*** handle. Wie auch in Österreich sei bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft am Ende des Liquidationszeitraumes eine Steuererklärung abzugeben, welche eine Liquidationsschlussbilanz enthalte. Bei den in der Steuerklärung 2017 angegebenen Vermögenswerten handle es sich nicht um eine Bilanz mit Vermögenswerten per 31.12.2017, sondern um eine unterjährige Liquidationsschlussbilanz der im Jahr 2017

abgeschlossenen Liquidation. Diese Bilanz gebe die Vermögenswerte zum unterjährigen Liquidationsstichtag des Jahres 2017 wieder. In den Folgejahren (2018 und fortfolgende) seien keine weiteren Steuererklärungen durch die ***11*** mehr eingereicht und keine weiteren Bilanzen erstellt worden, da die Liquidation im Jahr 2017 abgeschlossen worden sei.

Die ***11*** sei daher im Jahr 2017 aufgelöst worden. Der eingetretene Vermögensverlust durch den Untergang (Liquidation) der ***11*** habe auf Ebene der Bf. 2.611.889,75 € betragen. Da dieser Verlust tatsächlich und endgültig sei, sei er - entgegen der grundsätzlichen Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen - steuerwirksam und gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2017 und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren (2018 bis 2023) zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.

Mit Schriftsatz vom 13. November 2025 ersuchte das BFG die steuerliche Vertretung der Bf. um Beantwortung der folgenden Fragen bzw. um Übermittlung der folgenden Unterlagen:

- Laut dem dem BFG vorliegenden Buchungsjournal des Jahres 2014 wurden ***31***, ***38***, ***9***, ***30*** und der ***15*** Zinsen für gewährte Darlehen gutgeschrieben.
Das BFG ersucht in diesem Zusammenhang um Übermittlung der Buchungsjournale der Jahre 2015, 2016 und 2017 sowie um Bekanntgabe, ob den obig angeführten Darlehensgebern auch tatsächlich Zinsen ausbezahlt wurden. Sofern dies zu bejahen ist, wird um detaillierte Auflistung der Zeitpunkte der Auszahlungen in den Jahren 2014 bis 2017 sowie der jeweiligen Auszahlungsbeträge gebeten.
- Weiters wird um Übermittlung einer Aufstellung ersucht, in der für die Jahre 2004 bis 2017 gesondert für ***31***, ***38***, ***9***, ***30*** und der ***15*** die jeweiligen Zeitpunkte der erfolgten Darlehenszahlungen sowie die jeweilige Darlehenssumme aufgelistet werden.

Dem Antwortschreiben vom 20. Jänner 2026 waren folgende Unterlagen beigelegt:

- Übersicht über die Entwicklung der Gesellschafterdarlehen (Jahresendsalden) der Jahre 2004 bis 2017 (Excel-Tabellenblatt „Jahresstände“)
- Übersicht über die Entwicklung der Gesellschafterdarlehen mit unterjährigen Bewegungen für die Jahre 2013 bis 2017 (Excel-Tabellenblatt „Stand detailliert“)
- Bilanzbuchungen auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter 2013 bis 2017
- Verrechnungskonten der Gesellschafter gem. FIBU 2013 und 2015 bis 2017
- Bankkontoauszug für 2014

Ergänzend wurde ausgeführt, Gesellschafterzinsen in Höhe von Euribor + 1% seien lediglich für 2013 und 2014 im Zuge der Bilanzierung berechnet und den Gesellschafterverrechnungskonten zugebucht worden. Eine Ausbezahlung der Zinsen sei jedoch nicht erfolgt, vielmehr seien diese im Rahmen der Bilanzierung 2015 wieder storniert worden.

Im Rahmen des am 27. Jänner 2026 abgehaltenen Erörterungstermins erläuterte der steuerliche Vertreter der Bf. nochmals ausführlich das Zustandekommen des ***16***-Projekts der Bf. Insbesondere wurde betont, dass die ***15*** bereits vor Gründung der Bf. Geschäftsbeziehungen mit einer in ***16*** ansässigen, im selben Geschäftsbereich tätigen Gesellschaft gehabt habe und ihr deshalb zwecks optimaler Nutzung ihres technischen Know-how's von dieser ***10*** Gesellschaft eine Beteiligung angeboten worden sei. Die an der ***15*** bzw. an der ***17*** beteiligten Mitglieder der ***18***-Familie hätten sich entschlossen, die Beteiligung anzunehmen, das ***16***-Projekt jedoch in eine eigene, neu gegründete Gesellschaft, die Bf., auszulagern. Das gesamte Finanzierungsrisiko für die Bf. sei aber mittels einer für das Bankdarlehen der Bf. von der ***15*** eingegangenen Bürgschaft von letzterer übernommen worden, der handelsrechtliche Alleingesellschafter der Bf. sei lediglich als Strohmännchen vorgeschoben worden. Aufgrund der sich daraus ergebenden Haftung der ***15*** im Falle eines Misserfolgs des ***16***-Projekts der Bf. sei auch verabsäumt worden, Treuhandverträge abzuschließen, eine bei Familienunternehmen nicht unübliche Vorgangsweise. Nach dem gänzlichen Scheitern des ***16***-Projekts aufgrund einer Naturkatastrophe (massive Überflutungen), die zu einer Totalzerstörung der Betriebsanlagen geführt habe, sowie dem Entzug der Lizenzen durch den ***10*** Staat hätte die von der ***15*** eingegangene Bürgschaft schlagend werden sollen. Zwischenzeitig hätte sich jedoch der Gläubigerschutz geändert, sodass, wie das seitens des Geschäftsführers der ***15*** eingeholte Rechtsgutachten aufzeige, eine Einlösung der Bürgschaftserklärung zu einer verbotenen Einlagenrückgewähr geführt hätte. Weder für die darlehensgebende Bank, die dieses Darlehen der Bf. ansonsten nicht gewährt hätte, noch für die Gesellschafter der ***15*** sei die Änderung der höchstgerichtlichen Judikatur zum Gläubigerschutz vorhersehbar gewesen. Wäre die Thematik des verschärften Gläubigerschutzes nicht vorgelegen, hätte die ***15*** die Forderung der Bank eingelöst und die betreffende Forderung wäre auf sieben Jahre verteilt oder sofort abgeschrieben worden. Vertretbar wäre auch die Rechtsauffassung gewesen, von einer verdeckten Gewinnausschüttung mit Kapitalertragsteuerpflicht ohne Möglichkeit eines Körperschaftsteuerabzuges (Verlustabzuges) bei der ***15*** auszugehen sowie einer nachfolgenden verdeckten Einlage in die Bf. mit Erhöhung der Anschaffungskosten und Erfassung im Evidenzkonto sowie anschließender Sofortabschreibung aufgrund einer Liquidation.

Der von den Mitgliedern der ***18***-Familie gesuchte wirtschaftliche Ausweg einer legalen Lösung dieser Angelegenheit sei dergestalt gewesen, 2017 eine offene Gewinnausschüttung der ***19*** sowie eine offene Einlage in die Bf. vorzunehmen. Ursache dafür, dass diese Vorgänge erst 2017 stattgefunden hätten, sei die Uneinigkeit der Gesellschafter der ***17*** über die zu treffende Vorgangsweise gewesen sowie ihre lediglich bedingte Handlungsfähigkeit aufgrund des Insolvenzverfahrens der Bf.

Dass durch die gewählte legale Vorgangsweise keine Körperschaftsteuerverlustverwertung bei der ***15*** möglich gewesen sei, hätten deren Gesellschafter akzeptiert, nicht akzeptabel

sei aber - angesichts eines Verlustes von 3 Mill. € - die Zahlung einer Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,5 Mill. € für die Ausschüttungen, wie das die angefochtenen Bescheide vorsehen würden. Dies würde den Prinzipien der Leistungsfähigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, zumal die Verwirklichung der von vornherein beabsichtigten Vorgangsweise – wie aufgezeigt worden sei - zum gleichen Ergebnis geführt hätte. Überdies führe ein Verlust in der Regel zu einer Gewinnminimierung und damit zu einer Steuerermäßigung.

Die Bf. sei zwar nicht rechtlich, jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise trotz Fehlens von Treuhandverträgen Teil der ***18***-Firmengruppe gewesen. Das ergebe sich aus dem wirtschaftlichen Engagement der ***15***, dem aufgezeigten Finanzierungskonstrukt, der sich daraus ergebenden Risikotragung sowie den - durch Zuwendungen an die Bf. sowie die Verlustübernahme - nach außen hin zum Ausdruck gebrachten, von Beginn an eingegangenen finanziellen Verpflichtungen der ***15***-Gesellschafter. Alle ***15***-Gesellschafter hätten sich also als Beteiligte an der Bf. im Ausmaß ihrer Beteiligung an der ***17*** gefühlt und hätten sich einzig deshalb bei Liquiditätserfordernissen der Bf. finanziell engagiert.

Die wirtschaftliche Verflechtung der Bf. mit der ***18***-Gruppe werde auch dadurch aufgezeigt, dass die ***15*** den in einem Dienstverhältnis zu ihr stehenden Geschäftsführer der Bf. für einen Zeitraum von zwei Jahren zwecks Rettung des dortigen Projektes der Bf. nach ***16*** entsandt und dessen Gehaltszahlungen vor, während und nach dem ***16***-Aufenthalt übernommen habe. Die Bf. habe ihrem Geschäftsführer während ihres gesamten Bestands kein Gehalt bezahlt.

Die von den ***15***-Gesellschaftern getätigten, als „Darlehen“ ausgewiesenen Zuwendungen an die Bf. könnten steuerlich deshalb als verdecktes Eigenkapital gewertet werden, weil zu den jeweiligen Zuwendungszeitpunkten die finanzielle Situation der Bf. aufgrund der bereits entstandenen Verluste prekär gewesen sei. Wie ursprünglich vorgesehen, könnten diese Zuwendungen aber auch tatsächlich als Darlehen angesehen werden, da von Beginn an klar gewesen sei, dass die ***15*** sowohl aufgrund der eingegangenen Bürgschaft als auch wegen ihres aufgezeigten wirtschaftlichen Engagements letztendlich die Verluste abdecke. Lediglich aufgrund dieser Gewissheit seien die Darlehenszahlungen erfolgt.

Schriftliche Darlehensvereinbarungen würden nicht existieren. In den ersten beiden Jahren des Bestandes der Bf. wären die Darlehen mit einem üblichen Zinssatz verzinst worden. Aufgrund der entstandenen Verluste sei in der Folge jedoch davon Abstand genommen worden. Die Zinsen seien auch nicht entrichtet worden.

Seitens des BFG wurde auf eine im Jahr 2011 beim damaligen Alleingesellschafter der Bf. erfolgte, die Jahre 2005 bis 2009 betreffende Betriebsprüfung verwiesen. Im Rahmen dieser Prüfung seien die vom Alleingesellschafter der Bf. gewährten Zuwendungen wegen nicht vorhandener schriftlicher Verträge und dem Fehlen von Rückzahlungsmodalitäten in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise aufgrund der im Steuerrecht maßgebenden Angehörigenjudikatur (Kriterienprüfung: keine fremdüblichen Vereinbarungen, keine Publizität, also keine Schriftlichkeit, keine Transparenz und Kapitalunterdeckung bei der Bf.) nicht als Darlehen, sondern als verdecktes Eigenkapital eingestuft worden. Dennoch seien die gegenständlichen Zuwendungen von der Bf. stets als Darlehen behandelt worden. Erst im Beschwerdeschriftsatz wurde erstmalig die Ansicht vertreten, es handle sich um verdecktes Eigenkapital.

Der steuerliche Vertreter der Bf. erwiderte, er habe keine Kenntnis von dieser Umqualifizierung gehabt. Unternehmensrechtlich seien diese Zuwendungen in der Bilanz als Fremdkapital zu behandeln, weshalb sie auch in den Evidenzkonten keinen Niederschlag gefunden hätten. Steuerrechtlich könnten diese Zuwendungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedoch ebenso als Eigenkapital gewertet werden.

Der anwesende Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass das Beschwerdevorbringen, wonach das ***16***-Projekt von Anfang an von allen Mitgliedern der Familie ***18*** gestaltet bzw. getragen worden sei, insofern in Widerspruch zu den Akten stünde, als sich nachweislich nicht alle Mitglieder der ***18***-Familie ständig gemeinsam engagiert hätten. So seien beispielsweise an der ***20*** GmbH lediglich zwei der vier Mitglieder der ***18***-Familie beteiligt. Zudem stünden Beteiligungen der ***15*** wie jene an der ***21*** und der ***22*** jeweils zu 100% im Eigentum dieser Gesellschaft. Bei der Bf. halte demgegenüber nur ein Mitglied der ***18***-Familie 100% der Gesellschaftsanteile.

Zu beachten sei überdies, dass ein allfälliges Engagement aller Mitglieder der ***18***-Familie nicht schriftlich festgehalten worden sei, also weder ein Treuhandvertrag noch ein Syndikatsvertrag existieren würde. Es seien auch keine Mitsprache- oder Widerspruchsrechte schriftlich eingeräumt worden.

Dass die Gestaltungsverhältnisse bei den der ***17*** zurechenbaren Gesellschaften insofern variieren, als nicht stets alle Mitglieder der ***18***-Familie Gesellschafter dieser Gesellschaften gewesen seien, würden auch die Beteiligungsverhältnisse an der ***10*** Tochtergesellschaft der Bf. aufzeigen. An dieser Tochtergesellschaft seien neben der Bf. mit einem Gesellschaftsanteil von 98,9% ein ehemaliger Mitarbeiter der ***15*** sowie die Gattin und die Schwester jenes Mitgliedes der ***18***-Familie, das bis zum Jahr 2017 Alleingesellschafter der Bf. gewesen sei, beteiligt gewesen, nicht aber dessen Eltern.

Ein wirtschaftliches Engagement aller Mitglieder der ***18***-Familie bei der Bf. zeige sich daher - anders als in der Beschwerde dargestellt - nicht klar beginnend mit dem Gründungszeitpunkt dieser Gesellschaft, sondern erst wesentlich später.

Wie im Rahmen einer die ***15*** betreffenden Betriebsprüfung für das Jahr 2008 mit Niederschrift vom 11. April 2011 festgestellt und auch im Zuge einer Betriebsprüfung bei der

Bf. thematisiert worden sei, habe jenes Mitglied der ***18***-Familie, das bis zum Jahr 2017 Alleingesellschafter der Bf. gewesen sei - nicht jedoch die anderen drei Mitglieder der ***18***-Familie - deren Beteiligung an der ***10*** Tochtergesellschaft mittels eines Privatkredites in Höhe von 400.000,00 € vorfinanziert. Dieses Kapital im Ausmaß von 400.000,00 € sei sodann der Bf. zum Gründungszeitpunkt zugeführt worden.

Der steuerliche Vertreter der Bf. entgegnete dem Vertreter des Finanzamtes, die angesprochenen 400.000,00 € seien Teil des Gesamtverlustes von 3 Mill. € gewesen, der letztendlich von allen Mitgliedern der Familie ***18*** im Ausmaß ihres Beteiligungsverhältnisses an der ***15*** getragen worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte daraufhin klar, er habe aufzeigen wollen, dass bestimmte Sachverhaltselemente dem Beschwerdevorbringen, wonach das ***16***-Projekt von Beginn an von allen Mitgliedern der ***18***-Familie gemeinsam getragen worden sei, widersprechen würden.

Der steuerliche Vertreter der Bf. hielt den Feststellungen des Vertreters des Finanzamtes, wonach nicht alle Beteiligungen von den Mitgliedern der ***18***-Familie gemeinsam getragen worden seien, entgegen, dass dies lediglich für Immobilieninvestments gelte. Sämtliche in der Kies-, Sand- und Betongewinnung tätigen Gesellschaften seien jedoch - abgesehen von einem Zwerganteil eines der Mitglieder der ***18***-Familie von 0,32% an der ***15*** - in der ***17*** als 100%ige Beteiligungen gebündelt. In der ***17*** gebe es somit im Wesentlichen drei unmittelbar zusammenhängende Beteiligungen. Erstens die ***15***, die die Rohstoffgewinnung betreibe, zweitens die ***22*** (***23***), die Lieferbeton herstelle (bei der sehr energieintensiven Betongewinnung sei Kies eines der wichtigsten Zuschlagsstoffe) sowie drittens die ***21***, die Strom produziere.

Unzutreffend sei auch die Annahme, der Vater jenes Mitglieds der ***18***-Familie, das bis zum Jahr 2017 Alleingesellschafter der Bf. gewesen sei, sei von Beginn an gegen die Beteiligung in ***16*** gewesen. Ausgangspunkt dieser Beteiligung sei ein Joint-Venture gewesen, also eine Unternehmenskooperation der ***15*** mit einem Partner in ***16***. Dem ***16***-Investment seien Gespräche in Europa vorangegangen, an denen der Vater des Alleingesellschafters der Bf. teilgenommen und dieses Projekt auch befürwortet habe. Im Jahr 2008 habe der Vater des Alleingesellschafters der Bf. die Anlagen in ***16*** erstmals besucht und nach diesem Besuch die Meinung vertreten, das ***16***-Projekt werde ein Totalverlust werden. Der Vater des Alleingesellschafters der Bf. habe seine Meinung über das ***16***-Projekt somit erst nach dem eingegangenen Investment geändert. Dieser Meinungsumschwung habe auch zu großen, noch immer andauernden Spannungen innerhalb der ***18***-Familie geführt, zumal der Vater des Alleingesellschafters der Bf. dieses Investment einstellen, also weitere Zahlungen stoppen habe wollen. Das ***16***-Projekt habe somit abgewickelt werden sollen, um zu verhindern, dass weitere, von den Mitgliedern

der ***18***-Familie zu tragende Kosten entstünden. Daraufhin sei der damalige Alleingesellschafter der Bf. mit seiner eigenen Familie nach ***16*** gegangen, da er dasjenige Mitglied der ***18***-Familie gewesen sei, das dieses Investment aufgebaut habe, weshalb er gegenüber seinem Vater die Niederlage nicht eingestehen und das Investment retten habe wollen. Leider habe dieser Aufenthalt letztlich den Totalschaden des ***16***-Projekts nicht verhindern können. Nach nunmehr beinahe zwanzig Jahren würde der Vater des damaligen Alleingesellschafters der Bf. auf Befragung sagen, das ***16***-Projekt sei von Anfang an zum Scheitern verurteilt gewesen, ein Umstand, den er seinem Sohn noch heute ankreide und dem er deshalb wirtschaftliche Fähigkeiten abspreche.

Dass der Vater jenes Mitglieds der ***18***-Familie, das bis zum Jahr 2017 Alleingesellschafter der Bf. gewesen sei, für das ursprüngliche Investment und die daraus resultierenden Schulden eingestanden sei, ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass dieser die von der ***15*** am 8. Juli 2005 eingegangene Bürgschaftserklärung unterzeichnet habe. Die von der ***15*** eingegangene Bürgschaft sei auch Beweis dafür, dass die Finanzierung der Bf. von allen Mitgliedern der ***18***-Familie und nicht nur vom damaligen Alleingesellschafter der Bf. getragen worden sei. Bedeutsam sei überdies, dass alle Mitglieder der ***18***-Familie Einzahlungen in die Bf. getätigt hätten, das Gehalt des Geschäftsführers der Bf. von der ***15*** gezahlt worden sei und die Schwester des Alleingesellschafters der Bf. während dessen ***16***-Aufenthaltes nicht nur die Geschäftsführung der Bf. übernommen, sondern der Bf. weitere Gelder zur Verfügung gestellt habe. Zudem seien – wie bereits erwähnt – alle in der Kies-, Sand- und Betongewinnung tätigen Gesellschaften in der ***17*** gebündelt gewesen und seien von dieser auch wirtschaftlich getragen worden. Auch die von der ***17*** ausgeschütteten 3 Mill. €, mit denen die Schulden der Bf. beglichen worden seien, seien von der ***24*** Gruppe erwirtschaftet worden.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, die gegenständliche Bürgschaft habe lediglich den Kredit der ***25*** über 2 Mill. € besichert. Es habe jedoch noch andere Kredite, wie beispielsweise den bereits beschriebenen Privatkredit des Alleingesellschafters der Bf. gegeben. Die Bf. habe auch einen weiteren Kontokorrentkredit bei der ***25*** in Höhe von 80.000,00 € gehabt, für den bloß der Alleingesellschafter der Bf. haftet habe.

Darüber hinaus habe ein Darlehen in Höhe von 700.000 € bei der ***26*** existiert, mittels dem die ***27*** Tochtergesellschaft der Bf. zu Beginn mit Kapital ausgestattet worden sei. Bürge und Zahler für dieses Darlehen sei nicht die ***15*** und somit nicht alle Mitglieder der ***18***-Familie gewesen, sondern lediglich der damalige Alleingesellschafter der Bf. sowie dessen Vater. Zum Zeitpunkt der Konkursanmeldung habe dieser Kredit mit 780.000,00 € ausgehaftet.

Für den Verkauf von gebrauchten Anlagen nach ***16*** hätte es zudem nicht der Gründung einer eigenen Gesellschaft wie der Bf. bedurft, zumal solche Verkäufe nach ***16*** bereits im Jahr 1999 Gegenstand der Geschäftstätigkeit der ***28*** gewesen seien.

Für ihn ergebe sich auch nicht schlüssig, dass eine Gesellschafterstellung aller Mitglieder der ***18***-Familie an der Bf. von Anfang an gewollt gewesen sei. Gegen diese Annahme spreche, dass im Rahmen einer die ***15*** betreffenden Betriebsprüfung für das Jahr 2008 die von dieser Gesellschaft vorgenommene 100%ige Wertberichtigung einer gegenüber der Bf. bestehenden Forderung deshalb als unzulässig gewertet worden sei, weil der damalige Alleingesellschafter der Bf. für diese Forderung als Bürge haftet habe.

In Widerspruch dazu stünde zudem, dass nicht alle Mitglieder der ***18***-Familie, sondern lediglich der spätere Alleingesellschafter der Bf. deren Beteiligung an der ***10*** Tochtergesellschaft mittels eines Privatkredites in Höhe von 400.000,00 € vorfinanziert und der Bf. sodann zum Gründungszeitpunkt als Einlage zugeführt habe.

Weitere Widersprüche seien der Umstand, dass einzig der Alleingesellschafter der Bf. für einen Kontokorrentkredit der Bf. bei der ***25*** in Höhe von 80.000,00 € haftet habe, sowie die Tatsache, dass Bürge und Zahler für ein der Kapitalausstattung der ***27*** Tochtergesellschaft der Bf. dienendes Darlehen in Höhe von 700.000 € bei der ***26*** lediglich der damalige Alleingesellschafter der Bf. sowie dessen Vater gewesen seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf. entgegnete, die vom Vater des damaligen Alleingesellschafters der Bf. eingegangene persönliche Haftung für einen Kredit der Bf. in Höhe von 700.000,00 € spreche ebenso für ein von Anfang an bestehendes wirtschaftliches Engagement gegenüber der Bf., wie die Haftung der ***15*** und damit aller vier Mitglieder der ***18***-Familie für den Kredit der Bf. in Höhe von 2 Mill. €.

Zur Frage, ob nicht auch die der Bf. von allen Mitgliedern der ***18***-Familie zugewendeten Gelder deren wirtschaftliches Engagement aufzeigen würden, führte der Vertreter des Finanzamtes aus, die ab dem Jahr 2006 getätigten Zuwendungen der Schwester des damaligen Alleingesellschafters der Bf. an die Bf. seien in Wahrheit aufgrund ihrer privaten Beteiligung an der ***29*** GmbH geflossen. In der Bilanz der Bf. seien diese Zuwendungen lediglich deshalb als Darlehensforderungen gegenüber der ***29*** GmbH ausgewiesen gewesen, weil die Finanzierung dieser Gesellschaft über die Bf. abgewickelt worden sei. Dass die Schwester des damaligen Alleingesellschafters der Bf. die Bf. mittels dieser Zuwendungen finanziell unterstützt habe, könne somit nicht eindeutig verifiziert werden.

Das BFG stellte klar, dass in den angefochtenen Bescheiden festgestellt worden sei, dass die Schwester des damaligen Alleingesellschafters der Bf. der Bf. Gelder zugewendet habe. Es sei somit zu klären, ob nunmehr in Streit gestellt werde, dass diese in den angefochtenen

Bescheiden exakt bezifferten Gelder tatsächlich der Bf. zur Verfügung gestellt worden seien. Sofern dies verneint werde, müsse der Sachverhalt insofern neu erhoben werden.

Der Vertreter des Finanzamtes gab daraufhin an, dass die betreffenden Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden nicht bestritten würden.

Zum vom Finanzamt im Jahr 2014 angenommenen Forderungsverzicht führte der Vertreter des Finanzamtes aus, es sei bei der im Jahr 2004 gegründeten Bf. bereits im Jahr 2007 zu einem sogenannten Zementkrieg in ***16*** gekommen. Die dort hinter der ***36*** Tochtergesellschaft der Bf. stehende, in ***16*** ansässige Familie sei von großen, unterpreisig agierenden Konkurrenten aus dem Markt gedrängt worden. Im Jahr 2010 sei es zu einem Totalausfall des Investments der Bf. in ***16*** gekommen, weil die Bergbaulizenz von den ***10*** Behörden entzogen worden und es zudem auch zu Naturkatastrophen gekommen sei. Somit sei das Investment bereits im Jahr 2010 gescheitert gewesen. Die Bf. habe ab dem Jahr 2010 auch keine Dienstnehmer mehr beschäftigt. Ab 2010 seien zudem Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen vorgenommen und die Beteiligungen im Jahr 2013 zur Gänze auf 0,00 € berichtigt worden. Auch die Bilanz sei nicht mehr zu Fortführungswerten, sondern zu Liquidationswerten bilanziert worden. Es seien somit keine stillen Reserven mehr vorhanden gewesen. Ab dem Jahr 2013 sei überdies die operative Tätigkeit vollständig eingestellt worden.

Ein konkludenter Forderungsverzicht sei aufgrund der Nichtanmeldung der Forderungen der Darlehensgeber im Konkursverfahren der Bf., deren Zustimmung zur Konkursaufhebung, der beiden Rangrücktrittserklärungen sowie der Wertlosigkeit des Investments der Bf. in ***16*** angenommen worden. Für die Rückzahlungen der Forderungen der Mitglieder der Familie ***18*** habe es somit im Jahr 2014 ab Konkurseröffnung keine Perspektive mehr gegeben.

Der steuerliche Vertreter der Bf. brachte vor, die Mitglieder der Familie ***18*** hätten schon deshalb nicht auf ihre Forderungen gegenüber der Bf. verzichten wollen, weil ihre bis zum Jahr 2014 an die Bf. getätigten Zuschüsse nicht im Ausmaß ihrer Beteiligungen an der ***15*** bzw. der ***17*** erfolgt seien. Ein Forderungsverzicht hätte somit dazu geführt, dass – anders als bei Schlagendwerdung der Finanzierungszusage der ***15*** – die Mitglieder der ***18***-Familie in einem davon abweichenden Verhältnis zu den Verlusten der Bf. beitragen hätten müssen. Gerade dies sei nie beabsichtigt gewesen und habe deshalb verhindert werden sollen.

Im Jahr 2017 werde aufgezeigt, dass die bei der Bf. entstandenen Verluste tatsächlich im Verhältnis der Beteiligung der Mitglieder der ***18***-Familie an der ***17*** abgedeckt worden seien. Gerade dieser Umstand zeige auf, dass das durch die Finanzierungszusage dokumentierte gemeinschaftliche Engagement der Mitglieder der ***18***-Familie auch "gelebt" werden habe sollen.

Die Feststellung des Vertreters des Finanzamtes, wonach die Bf. zum Zeitpunkt der Konkursöffnung im Jahr 2014 wertlos gewesen sei, treffe zu, denn die von den Mitgliedern der ***18***-Familie getätigten Zuwendungen seien aufgebraucht gewesen. Die Mitglieder der ***18***-Familie hätten jedoch den Willen gehabt, den Verlust der Bf. durch Mittel der ***15*** zur Gänze aufzufangen. Die Bf. sei daher insofern nicht überschuldet gewesen, als die Mitglieder der Familie ***18*** den Verlust der Bf. vollständig ausgleichen bzw. auf 0,00 € stellen hätten wollen.

Auf die Frage des BFG an den steuerlichen Vertreter der Bf., ob aus seiner Sicht die Zuwendungen der Mitglieder der ***18***-Familie als Darlehen oder als verdecktes Eigenkapital zu werten wären, verwies dieser auf die Ausführungen in der Beschwerde, wonach beide Annahmen zum selben Ergebnis führen würden. Bei Annahme verdeckter Einlagen wäre mangels Forderungen kein Forderungsverzicht möglich. Werde von Darlehen ausgegangen, seien diese deshalb werthaltig, weil sie in dem Wissen hingegeben worden seien, dass sie durch Gesellschafterzuschüsse aufgefüllt werden müssten, sodass ebenfalls kein konkludenter Forderungsverzicht angenommen werden könne.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, die Frage, ob es sich bei den Zuwendungen des Alleingeschafters der Bf. um ein Darlehen oder eine verdeckte Einlage handle, sei durch eine vorangegangene Betriebsprüfung geklärt worden. Denn in diesem Rahmen sei festgestellt worden, dass es sich um verdeckte Einlagen handle.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte zu den der Bf. von den verbleibenden drei Mitgliedern der ***18***-Familie zugewendeten Zuschüssen aus, diese wären grundsätzlich in wirtschaftlicher Betrachtung (§ 24 BAO) als verdeckte Einlagen zu werten. Da jedoch keine schriftlichen Treuhandverträge existieren würden, seien die Zuwendungen nicht als Einlagen, sondern als Darlehen behandelt worden. Aus seiner Sicht seien die Darlehen werthaltig gewesen, weil aufgrund der Finanzierungszusage der ***15*** und damit aller Mitglieder der ***18***-Familie eine Abdeckungsverpflichtung im Falle von Verlusten der Bf. vorgelegen wäre.

Werde der Bestand einer Abdeckungsverpflichtung verneint, müsse vom Vorliegen einer verdeckten Einlage ausgegangen werden, zumal in einem solchen Fall aufgrund des enormen Risikos des Investments ansonsten vom Verlust der Gelder bereits im Zeitpunkt ihrer Hingabe ausgegangen werden müsste. Auch wenn die verbleibenden drei Mitglieder der ***18***-Familie bis zum Jahr 2017 nicht persönlich an der Bf. beteiligt gewesen seien, sei darauf Bedacht zu nehmen, dass keine familienfremde Person, also kein fremder Dritter, ohne Abdeckungsverpflichtung Zuschüsse geleistet hätte.

Es habe auch kein Familienmitglied einem anderen etwas schenken wollen. Gewollt gewesen seien Investitionen in die "Familiengesellschaft im weitesten Sinn". Sofern also von keiner

verpflichtenden Verlustabdeckung bzw. Finanzierungszusage ausgegangen werde, sei zwingend von verdeckten Einlagen aller Mitglieder der ***18***-Familie auszugehen.

Wie bereits mehrfach dargelegt worden sei, würden beide Annahmen zum gleichen Ergebnis führen, weshalb eine Wertung der getätigten Zuschüsse als Darlehen oder Einlagen nicht erforderlich sei. Werde somit von einer Abdeckungsverpflichtung bzw. einer Abdeckungsabsicht ausgegangen, sei trotz dem Fehlen eines Rückzahlungszeitpunktes, eines schriftlichen Vertrages, etc., von werthaltigen Darlehen auszugehen, ansonsten lägen verdeckte Einlagen vor.

Bei verdecktem Eigenkapital sei die Judikatur streng. Im Beschwerdefall läge jedoch eine Unterkapitalisierung und - bei Verneinung der Abdeckungsabsicht – ein immenses Verlustrisiko vor, sodass kein fremder Dritter Zuschüsse geleistet hätte. Daher sei das gemeinsame Engagement das einzige Element gewesen, dass alle Mitglieder der ***18***-Familie zusammengehalten habe, weshalb zwingend von verdeckten Einlagen auszugehen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, die Rangrücktrittserklärungen seien ein Indiz dafür, dass die Zuschüsse jener Mitglieder der ***18***-Familie, die handelsrechtlich keine Gesellschafter gewesen sei, nicht als verdecktes Stammkapital gewertet werden könnten. Überdies wäre bei Einordnung der Zuschüsse als verdeckte Einlagen keine Kapitalherabsetzung und anschließende Kapitalerhöhung erforderlich gewesen.

Hinzu komme, dass die Zuschüsse von Anfang an als Darlehen gestaltet worden seien. Auch sei nicht dokumentiert worden, dass der Alleingesellschafter ihm nahestehende Personen zur Hingabe dieser Zuschüsse veranlasst hätte bzw. der Alleingesellschafter einen beherrschenden Einfluss gehabt habe. Ebenso wenig sei die Absicht einer zukünftigen Gesellschafterstellung aufgezeigt worden. Vielmehr seien die Zuwendungen zur Verlustabdeckung notwendig gewesen, in so einem Fall seien Familienmitglieder bereit, Darlehen zu leisten.

Den Ausführungen des Vertreters des Finanzamtes wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. entgegengehalten, dessen Darlegungen seien insofern widersprüchlich, als die Darlehen nicht fremdüblich seien. Da die Zuschüsse jedoch entweder als Darlehen oder verdeckte Einlagen einzustufen seien, sei in der Beschwerde aufgrund der von der Judikatur ausgearbeiteten Kriterien von verdeckten Einlagen ausgegangen worden.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, sofern im Jahr 2014 von einer verdeckten Einlage von ca. 3 Mill. € ausgegangen würde, würde – da 2017 nochmals Zuschüsse in Höhe von 3 Mill. € erfolgt seien – bei einem Verkaufspreis von 100.000,00 € ein unterpreisiger Wert vorliegen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte erläuternd aus, die Bf. habe vor dem Zuschuss Schulden in Höhe von 3 Mill. € und damit auch einen negativen Wert in dieser Höhe gehabt.

Dieser Verlust sei durch den im Jahr 2017 erfolgten Zuschuss von 3 Mill. € ausgeglichen worden.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, sofern von verdeckten Einlagen und nicht von Darlehen ausgegangen werde, läge ein Eigenkapital von 3 Mill. € vor, zu dem im Jahr 2017 nochmals Zuschüsse in Höhe von 3 Mill. € hinzukämen. Da in der Folge 3 Mill. € zurückbezahlt würden, verbliebe ein Wert von 3 Mill. €.

Der steuerliche Vertreter der Bf. erwiderte, es bestünden verdeckte Einlagen im Gesamtausmaß von 3 Mill. €. Im Jahr 2017 hätten alle Gesellschafter nochmals Einlagen im Ausmaß von 3 Mill. € getätigt, damit die alten Einlagen – die nicht gemäß den Beteiligungsverhältnissen erfolgt seien - wieder zurückbezahlt werden hätten können. Infolge der neuerlichen Zuschüsse nunmehr im Ausmaß der Beteiligungsverhältnisse sei die von Anfang an bestehende Absicht einer Verlusttragung aller Mitglieder der ***18***-Familie im Ausmaß der Beteiligung an der ***17*** wiederhergestellt worden.

Somit seien zwar Einlagen im Ausmaß von insgesamt 6 Mill. € erfolgt. Aufgrund des Verlustes der Bf. in Höhe von 3 Mill. € sowie von Rückzahlungen an die Gesellschafter in Höhe von ebenfalls 3 Mill. € sei der Verlust der Bf. auf 0,00 € reduziert worden. Der Verlust der Gesellschafter der Bf. betrage insgesamt 3 Mill. €.

Seitens des BFG wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf. entgegengehalten, sofern die Zuschüsse aller Mitglieder der ***18***-Familie als verdecktes Eigenkapital qualifiziert würden, wären diese Anschaffungskosten der Gesellschafter entsprechend zu aktivieren. Verluste würden lediglich vorliegen, wenn die Zuschüsse als Darlehen betrachtet würden. Auch im Beschwerdeschriftsatz seien die ursprünglich als Forderungen eingestuften Zuschüsse in Höhe von insgesamt 3.055.000,00 € zum 31.12.2016 als Einlagen titulierte worden.

Im Jahr 2017 seien sodann nochmals Einlagen in Höhe von 3 Mill. € erfolgt. Aufgrund der Einlagenrückzahlung in Höhe von 3 Mill. € seien die 3 Mill. € egalisiert worden. Die Einlagen in Höhe von 3.055.000,00 € zum 31.12.2016 seien jedoch verblieben. Durch die höheren Anschaffungskosten ergäbe sich bei den Gesellschaftern ein Verlust in Höhe von 3 Mill. € und somit dasselbe Resultat, wie bei Behandlung der Zuschüsse als Forderungen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. brachte erklärend vor, den auf der Aktivseite der Steuerbilanz 2014 anzusetzenden ca. 100.000,00 € seien auf der Passivseite ein negatives Eigenkapital von 3 Mill. € und Schulden von 3 Mill. € gegenübergestanden. Die von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen in Höhe von 3 Mill. € seien durch die der Bf. entstandenen Verluste aufgebraucht worden.

Aufgrund der im Jahr 2017 erfolgten Kapitalerhöhung habe das negative Eigenkapital von 3 Mill. € auf 0,00 € ausgeglichen werden können. Die neuerlichen Einlagen von 3 Mill. € seien im

Verhältnis der Anteile der Mitglieder der ***18***-Familie an der ***17*** auf die Gesellschafter der Bf. verteilt worden.

Die Verluste der Bf. seien durch das ***16***-Projekt verursacht worden und nicht auf Zuschüsse der Mitglieder der ***18***-Familie zurückzuführen.

Eigenkapital und Anschaffungskosten dürften nicht vermischt werden. Das Eigenkapital habe im Jahr 2017 nach der neuerlichen Einlage von 3 Mill. € 0,00 € betragen. Zudem hätten sich die Anschaffungskosten von 6 Mill. € aufgrund der Rückzahlung an die Gesellschafter auf 3 Mill. € reduziert. Da der tatsächliche Wert der Beteiligungen jedoch nur 100.000,00 € betragen hätte, sei den Gesellschaftern ein Verlust in Höhe von 3 Mill. € erwachsen.

Durch die im Jahr 2017 getätigten Einlagen sowie die Rückzahlung der bis 31.12.2016 geleisteten Einlagen habe ein den Beteiligungsverhältnissen an der ***17*** entsprechendes Beteiligungsverhältnis an der Bf. geschaffen werden sollen. Denn ein solches und damit eine Verlusttragung im Ausmaß der von der ***15*** zugunsten der Bf. eingegangenen Finanzierungsverpflichtung sei von Anfang an geplant gewesen.

Die bis zum Jahr 2017 getätigten Zuschüsse der einzelnen Mitglieder der ***18***-Familie seien dem Zufall geschuldet worden. Es habe aber nicht die Situation bestehen bleiben sollen, dass derjenige, der bis zum 31.12.2016 mehr zur Verlustabdeckung beigetragen habe, als seiner Beteiligung an der ***17*** entsprochen habe, letztendlich höher belastet werde. Ein Verzicht auf die bis Ende 2016 getätigten Zuwendungen durch Mitglieder der Familie ***18*** habe daher gerade nicht erfolgen sollen.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, die richtige und zugleich einfachste Vorgangsweise wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung der ***15*** an die Bf. mit KEST-Abzug gewesen. Bei der Bf. wäre in einem solchen Fall eine verdeckte Einlage vorgelegen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. erwiderte, eine solche Vorgangsweise sei auch geplant gewesen, jedoch aus Haftungsgründen vom Geschäftsführer der ***15*** verwehrt worden. Im Beschwerdefall seien aber exakt dieselben Konsequenzen eingetreten, indem eine offene Ausschüttung bei der ***15*** erfolgt sei und eine offene Einlage im Jahr 2017 bei der Bf.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, im Beschwerdefall seien einzig deshalb offene Einlagen erfolgt, um wertlose Gesellschafterdarlehen zurückzahlen zu können.

Der steuerliche Vertreter der Bf. betonte nochmals, dass offene und verdeckte Ausschüttungen dieselben steuerlichen Auswirkungen hätten. Bei der gewählten Vorgangsweise läge jedoch keine zivilrechtlich unzulässige verdeckte Gewinnausschüttung vor, sondern eine zulässige Verlustabdeckung. Die zivilrechtliche Problematik sei der einzige Grund für die im Beschwerdefall gewählte Vorgangsweise gewesen.

Seitens des BFG wurde darauf verwiesen, dass ein Agio den Zweck habe, den über dem Stammkapital liegenden höheren Wert abzugelten. Im Beschwerdefall habe das Agio 2,9 Mill. €, der Verkaufspreis jedoch nur 100.000,00 € betragen. Es stelle sich daher die Frage, welcher höhere Wert durch das Agio abgebildet werden habe sollen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. erläuterte, die im Jahr 2017 vorgenommene Stammkapitalherabsetzung und Stammkapitalneuschaffung sei zur Herstellung des bereits erklärten richtigen Beteiligungsverhältnisses notwendig gewesen. Bei den weiteren, der Bf. zugeflossenen Geldern handle es sich um einen Gesellschafterzuschuss. Da diese Kapitalzuflüsse in einem einzigen Vertrag festgelegt worden seien, werde dieser Gesellschafterzuschuss als Agio bezeichnet. Wäre der über das Stammkapital hinausgehende Zufluss von Geldern einen Tag später erfolgt, würde es sich um einen Gesellschafterzuschuss handeln.

Üblicherweise diene ein Agio der Abdeckung stiller Reserven. Im Beschwerdefall sei das richtige Gesellschaftsverhältnis bereits durch die Stammkapitalerhöhung zutreffend hergestellt worden, es hätten jedoch 3 Mill. € gefehlt. Der einzige Grund für den Zufluss des Agios sei gewesen, die Gesellschaft mit 3 Mill. € Eigenkapital auszustatten, um Rückzahlungen tätigen zu können.

Bezüglich der Verlustabdeckung bei der Bf. habe es drei Möglichkeiten gegeben.

Die einfachste Möglichkeit einer Verlustabdeckung wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der ***15*** und eine direkte verdeckte Einlage bei der Bf. gewesen. Diese Möglichkeit habe aus zivilrechtlichen Haftungsgründen nicht verwirklicht werden können.

Die zweite Möglichkeit einer Verlustabdeckung wäre eine alineare Gewinnausschüttung einzig an den handelsrechtlichen Alleingesellschafter der Bf. gewesen, der diese Gelder in die Bf. zwecks Rückzahlung ihrer Verbindlichkeiten in die Bf. einzuzahlen gehabt hätte. Eine alineare Gewinnausschüttung werde jedoch von Verwaltungspraxis und Judikatur skeptisch betrachtet, weshalb auch diese Variante verworfen worden sei.

Die dritte Möglichkeit einer Verlustabdeckung sei die im Beschwerdefall gewählte lineare Gewinnausschüttung der ***17*** an alle Gesellschafter gewesen, verbunden mit der linearen Einlage in die Bf. Bei dieser Variante habe der Stammkapitalzuschuss der Herstellung der Beteiligungsverhältnisse gedient und der Gesellschafterzuschuss der Abdeckung der Verluste. Sofern ein Gesellschafterzuschuss mit der Gründung gekoppelt sei, liege – wie bereits erwähnt – ein Agio vor. Sofern der Zuschuss von Kapital in die Gesellschaft auch nur einen Tag nach der Gründung erfolge, liege ein freiwilliger Gesellschafterzuschuss vor.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, eine weitere Möglichkeit wäre ein Forderungsverzicht gewesen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. entgegnete, selbst wenn die Zuschüsse als Darlehen gewertet würden, wäre kein Forderungsverzicht gewollt gewesen. Denn wie bereits durch die Finanzierungszusage zum Ausdruck gebracht worden sei, hätten allfällige Verluste der Bf. im Verhältnis der Beteiligung der Mitglieder der ***18***-Familie an der ***17*** abgedeckt werden sollen. Dies sei bei Eintritt eines Verlustfalles von Beginn an der Plan gewesen. Im Beschwerdefall seien jedoch die seitens der Mitglieder der ***18***-Familie bis zum Jahr 2017 getätigten Zuschüsse nicht im Ausmaß ihrer Beteiligungen an der ***17*** erfolgt.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. entgegen, zutreffend sei, dass in den notariell beglaubigten Verträgen die Höhe der von den Mitgliedern der ***18***-Familie zu leistenden Zahlungen festgelegt worden sei. Danach hätte der Geschäftsführer der Bf. 585.000,00 € entrichten müssen, dessen Schwester ebenfalls 585.000,00 €, dessen Vater 720.000,00 € und dessen Mutter 1,1 Mill. €. Wie aus den dem BFG mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der Bf. übermittelten Unterlagen ersichtlich sei, hätte der Geschäftsführer der Bf. tatsächlich jedoch lediglich Zahlungen in Höhe von 424.125,00 € geleistet, dessen Schwester 424.125,00 €, dessen Vater 522.000,00 € und dessen Mutter 804.750,00 €.

Richtig sei, dass insgesamt von allen Gesellschaftern 3 Mill. € in die Bf. eingebracht worden seien, allerdings, abweichend von den vertraglichen Vereinbarungen, nicht im Ausmaß ihrer jeweiligen Beteiligungsverhältnisse.

Es sei somit festzuhalten, dass das Beschwerdevorbringen, wonach eine Beteiligung an allfälligen Verlusten der Bf. von Anfang an im Verhältnis der Beteiligung der Mitglieder der ***18***-Familie an der ***17*** geplant gewesen sei, nicht einmal im Jahr 2017 gelebt worden sei.

Seitens des BFG wurde ausgeführt, sofern die entrichteten Einlagen tatsächlich nicht den vertraglich vereinbarten entsprechen würden, hätte dies Auswirkungen auf die Anschaffungskosten.

In der Folge erläuterte der Vertreter des Finanzamtes an Hand von Beispielen die von einzelnen Mitgliedern der ***18***-Familie auf die Verrechnungskonten ein- und ausgezahlten Gelder und in welchem Ausmaß deren Verrechnungskonten abweichend von den vertraglichen Vereinbarungen durch andere Mitglieder der ***18***-Familie ausgeglichen worden seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf. erwiderte, tatsächlich seien im Jahr 2017 lediglich Einlagen in Höhe von 2.175.000,00 € und nicht in Höhe von 3 Mill. erfolgt, da die aufgrund der Ausschüttungen der ***17*** zu leistende Kapitalertragsteuer in Höhe von 825.000,00 € (27,5% von 3 Mill. €) direkt an das Finanzamt geflossen und somit nicht in bar zur Verfügung gestanden sei. Die einzelnen Gesellschafter hätten daher noch Verbindlichkeiten in Höhe der Kapitalertragsteuer. Beispielsweise habe der Vater des Geschäftsführers der Bf., der zu 24% an

der Bf. beteiligt sei, 522.000,00 € an die Bf. geleistet, das seien exakt 24% von 2.175.000,00 €. Es treffe somit nicht zu, dass die Einlagen der einzelnen Gesellschafter der Bf. im Jahr 2017 nicht im Verhältnis der jeweiligen Beteiligungen an der Bf. erfolgt seien.

Auf den vom Vertreter des Finanzamtes getätigten nochmaligen Verweis des Ausgleichs der Verrechnungskonten einzelner Gesellschafter der Bf. durch andere Gesellschafter entgegnete der steuerliche Vertreter der Bf., dies sei zwischen den Mitgliedern der ***18***-Familie so vereinbart worden.

Im Rahmen des am 27. Jänner 2026 abgehaltenen Erörterungstermins wurde darüber hinaus noch die exakte Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung des Geschäftsführers der Bf. an der Bf. zum Stichtag 28.06.2017 erläutert sowie die ebenfalls auf Gesellschafterebene zu lösende Liebhabereiproblematik. Da im Beschwerdefall die Gesellschaftsebene und nicht die Gesellschafterebene zu beurteilen ist, bedarf es diesbezüglich keiner detaillierten Darstellung.

Die Frage des BFG, ob die Liquidation der ***36*** Tochtergesellschaft der Bf. im Jahr 2017 als abgeschlossen betrachtet werden könne, wurde vom Vertreter des Finanzamtes bejaht.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2026 übermittelte der Vertreter des Finanzamtes dem BFG folgende Unterlagen:

- Niederschrift vom 11. April 2011 über eine bei der ***15*** durchgeführte Schlussbesprechung

In der gegenständlichen Niederschrift wurde unter anderem festgestellt, dass der Geschäftsführer der Bf. für seine Auslandstätigkeit in ***16*** im Jahr 2008 von der ***15*** ein Gehalt erhielt, das der Bf. bzw. deren ***36*** Tochtergesellschaft nicht weiterverrechnet wurde.

- Rangrücktrittserklärungen

Sämtliche Mitglieder der ***18***-Familie sowie die ***15*** gaben im Jahr 2014 zwecks Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung der Bf. hinsichtlich ihrer zum 31.12.2014 gegenüber der Bf. bestehenden Forderungen Rangrücktrittserklärungen ab.

- Entwicklung der Verrechnungskonten der Mitglieder der ***18***-Familie sowie die ***15***

Mit Schreiben vom 24. März 2026 hat die Bf. die Anträge auf Senatsentscheidung und auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Von der Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde das Finanzamt mit Beschluss des BFG vom 25. März 2026 in Kenntnis gesetzt.

Mit Schreiben vom 7. April 2026 teilte das Finanzamt dem BFG mit, dass es von seinem Recht, einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, keinen Gebrauch macht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine GmbH mit Sitz im Inland, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. April 2004 gegründet und am 17. Juni 2004 in das Firmenbuch eingetragen ([...]***39***).

Geschäftszweig war vom Gründungszeitpunkt bis zum 21. Februar 2013 das Halten einer Beteiligung von 94,90% an der ***10*** Tochtergesellschaft ***11*** sowie der Handel mit Maschinen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2013, in das Firmenbuch eingetragen am 9. März 2013, wurde ihr Geschäftszweig um Beratung insbesondere in bergbautechnischen Angelegenheiten erweitert.

Alleiniger handelsrechtlicher Gesellschafter der Bf. war vom Gründungszeitpunkt bis zum 21. Juni 2017 ***38***. Dieser war auch vom Gründungszeitpunkt bis zum 14. Juni 2009 sowie ab 22. Februar 2013 Alleingeschäftsführer der Bf., im Zeitraum 15. Juli 2009 bis 21. Februar 2013 war ***9*** alleinige Geschäftsführerin der Bf.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Juni 2017 wurde der Gesellschaftsvertrag der Bf. insofern geändert, als das Stammkapital der Bf. von 35.000,00 € auf 0,00 € herabgesetzt und gleichzeitig auf 35.000,00 € erhöht wurde. Zudem haben sich die übrigen Mitglieder der Familie ***18***, die Eltern von ***38***, ***31*** und ***30***, sowie dessen Schwester, ***9***, im Verhältnis ihrer Anteile an der ***17*** an der Bf. beteiligt. Die jeweiligen Stammeinlagen zuzüglich Agios wurden einbezahlt. Mit Abtretungserklärung vom 18. Juli 2017 veräußerten die genannten Gesellschafter ihre Anteile an der Bf. um insgesamt 100.000,00 € an die ***12***, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ***38*** ist.

Darstellung der Gesellschaftsverhältnisse ab 22. Juni 2017 sowie die Anteilsveräußerung am 18. Juli 2017:

Gesellschafter	Stammkapital	AGIO 22.06.2017	Anteile gesamt	Abtretungsvertrag vom 18.07.2017 Zahlung durch ***12***	Lukrierte Verluste der Gesellschafter (lt. Angaben der Bf.)	***12*** Stammkapital 26.07.2017
8, geb. ***13***	6.825,00 € (19,5%)	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	

9, geb. ***14***	6.825,00 € (19,5%)	578.175,00 €	585.000,00 €	19.500,00 €	-565.500,00 €	
31, geb. ***72***	8.400,00 € (24%)	711.600,00 €	720.000,00 €	24.000,00 €	-696.000,00 €	
30, geb. ***73***	12.950,00 € (37%)	1.097.050,00 €	1.110.000,00 €	37.000,00 €	-1.073.000,00 €	
12						35.00000 €
	35.000,00 €	2.965.000,00 €	3.000.000,00 €	100.000,00 € (inkl. Agio)	-2.900.000,00 €	35.00000 €

Das wirtschaftliche Engagement der Bf. in ***16*** wurde primär mittels eines Darlehens der ***34*** in Höhe von 2.000.000,00 € mit 10-jähriger Laufzeit fremdfinanziert (die Mitglieder der Familie ***18*** haben ebenfalls Gelder in die Bf. eingebracht). Zur Besicherung dieses Darlehens hat die ***15*** mit der ***34*** am 8. Juli 2005 eine Vereinbarung als Bürge und Zahler abgeschlossen.

Die Zuwendungen der Mitglieder der Familie ***18*** an die Bf. erfolgten in Form von Darlehen. Über diese Darlehensgewährungen existierten keine schriftlichen Verträge. Auch die Darlehensdauer, die Rückzahlungsmodalitäten, die Verzinsung sowie Sicherheiten wurden nicht schriftlich fixiert. Es wurden jedoch Zinsen in Höhe von Euribor + 1% mündlich vereinbart, wobei diese Zinsen lediglich für die Jahre 2013 und 2014 berechnet und den Gesellschafterverrechnungskonten zugebucht wurden. Eine Ausbezahlung der Zinsen erfolgte nicht, vielmehr wurden die Zinsen im Rahmen der Bilanzierung 2015 wieder storniert.

Im Bericht vom 7. Juni 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. wurde festgestellt, dass die als Darlehen deklarierten Zuwendungen des damaligen Alleingeschafters der Bf. an die Bf. aufgrund der niedrigen Eigenkapitalquote der Bf., fehlender Vereinbarungen über Rückzahlungsverpflichtungen und Verzinsung sowie Nichterlangbarkeit von zusätzlichen Krediten (mangels Sicherheiten) bei Nicht-Gesellschaftern als verdeckte Einlagen zu werten sind.

Die ***15***, deren Firmenname bis 20. Februar 2012 ***41*** lautete, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. September 1973 gegründet und am 19. September 1974 in das Firmenbuch eingetragen (***42***). Unternehmensgegenstand ist laut Gesellschaftsvertrag die Gewinnung, der Verkauf und der Transport von Kies und Schotter. Gesellschafter der ***15*** waren bzw. sind folgende juristische und natürliche Personen:

- ***31*** vom Gründungszeitpunkt bis zum 17. Mai 2022
- ***30*** vom Gründungszeitpunkt bis zum 17. April 2013
- ***17*** seit dem Gründungszeitpunkt
- ***32*** seit 17. Mai 2022

In der Niederschrift vom 11. April 2011 über eine bei der ***15*** durchgeführte Schlussbesprechung wurde unter anderem festgestellt, dass der Geschäftsführer der Bf. für seine Auslandstätigkeit in ***16*** im Jahr 2008 von der ***15*** ein Gehalt erhalten hat, das der Bf. bzw. deren ***36*** Tochtergesellschaft nicht weiterverrechnet wurde.

Die ***17***, deren Firmenname bis 21. März 2012 ***43*** lautete, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Juni 1983 gegründet und am 30. September 1983 in das Firmenbuch eingetragen (***44***). Ihr Geschäftszweig ist die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften sowie die Vermögensverwaltung und Holdingfunktion. Gesellschafter der ***17*** waren bzw. sind folgende juristische und natürliche Personen:

- ***31*** vom Gründungszeitpunkt bis zum 16. Mai 2022
- ***30*** seit dem Gründungszeitpunkt
- ***38*** seit dem Gründungszeitpunkt
- ***9*** seit dem Gründungszeitpunkt
- ***32*** seit 17. Mai 2022

Im Streitzeitraum 2014 bis 2018 waren die obig angeführten Gesellschafter an der ***17*** im folgenden Ausmaß beteiligt:

-	***30***	37,0%
-	***9***	19,5%
-	***8***	19,5%
-	***31***	24,0%
-	***32***	00,0%

Die ***32*** wurde mit Stiftungsurkunde vom 23. Februar 2022 gegründet und am 27. April 2022 in das Firmenbuch eingetragen (***45***). Stiftungszweck ist die Vermögensverwaltung und die Zuwendung an Begünstigte.

In der handelsrechtlichen Bilanz 2013 der Bf. wurde deren Beteiligung an der ***10*** Tochtergesellschaft ***11*** um ca. 2.500.000,00 € abgewertet. Ursache der Abwertung war der Entzug der Lizenzen durch den ***10*** Staat sowie eine jahrelange Überflutung ihres Hauptwerkes aufgrund eines Dammbrechtes im Jahr 2010, die – wie sich im Jahr 2013 nach Abfluss des Wassers herausstellte – zur vollständigen Zerstörung der Betriebsanlagen führte. Aus diesem Grund wurde die Bf. und die ***11*** am 31.12.2013 nicht mehr zu Fortführungswerten, sondern zu Liquidationswerten bewertet. Da es sich bei der Beteiligung

an der ***11*** um eine nicht optierte, steuerneutrale Schachtelbeteiligung handelte, wurde die Beteiligungsabwertung in einer Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechnet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***4*** vom tt. Juni 2014, GZ. ***33***, wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet.

Dem Konkursverfahren vorausgegangen war einerseits eine Weigerung des damaligen Geschäftsführers der ***15***, die von dieser Gesellschaft zur Besicherung des von der ***34*** der Bf. gewährten Darlehens eingegangene Bürgschaftserklärung einzulösen. Auslöser dieser Weigerung war eine geänderte, zu einer Verschärfung des Gläubigerschutzes führende höchstgerichtliche Judikatur sowie ein eingeholtes Rechtsgutachten, welches die Einlösung der Bürgschaftserklärung als verbotene Einlagenrückgewähr mit entsprechenden Haftungsfolgen wertete. Die gegenständliche Bürgschaftserklärung führte überdies, weil die Hauptgläubigerin, die ***34***, die dem Rechtsgutachten zugrunde liegende Rechtsmeinung nicht teilte, zu einem Scheitern der Sanierungsgespräche.

Zum Konkurszeitpunkt hatte die Bf. nicht nur Verbindlichkeiten gegenüber der ***34***, sondern auch solche gegenüber den Gesellschaftern der ***17*** in folgendem Ausmaß:

35	77.931,70 €
47	84.004,30 €
38	719.625,34 €
9	296.353,72 €
	1.177.915,10 €

Lediglich ***9***, die Schwester des damaligen Alleingesellschafters der Bf., meldete ihre gegenüber der Bf. bestehende Forderung im Konkursverfahren der Bf. an.

Am 21. November 2014 tilgte ***35***, der Vater des damaligen Alleingesellschafters der Bf., die Konkursforderung der ***34*** in Höhe von 1.834.439,47 €.

Zum 31.12.2014 wies der Jahresabschluss der Bf. ein negatives Eigenkapital in Höhe von 3.058.413,02 € aus, weshalb die Gesellschafter der ***17*** zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung im Sinne von § 225 Abs. 1 UGB betreffend ihrer zum 31.12.2014 gegenüber der Bf. bestehenden Forderungen Rangrücktrittserklärungen abgaben.

Da in der Folge die verbliebene Konkursgläubigerin, ***9***, der Konkursverfahrensaufhebung zustimmte, wurde das Konkursverfahren mit Beschluss des Landesgerichtes ***4*** vom tt. April 2015, GZ. ***33***, aufgehoben.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 19. Juli 2017 wurde die ***27*** Tochtergesellschaft der Bf., die ***11***, trotz eines noch anhängigen Rechtsstreites über ein mit einem behördlichen Embargo belegtes Sachanlagevermögen in Höhe von ***10*** 994.782.855 (304.374,00 €) aufgelöst. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wahrscheinlichkeit, diesen Rechtsstreit zu verlieren und das Sachanlagevermögen dauerhaft nicht verwerten zu können, als hoch einzustufen ist (dieser Rechtsstreit wurde auch tatsächlich verloren). Nach Auskehrung des verbliebenen Restvermögens an die Gesellschafter wurde die ***11*** am 18. September 2017 im Handelsregister gelöscht.

Im Jahr der Anschaffung der ***11*** wurde keine Option zur Steuerwirksamkeit abgegeben. Die in den Wirtschaftsjahren 2013 und 2016 vorgenommenen unternehmensrechtlichen Teilwertabschreibungen (2.511.889,75 € im Jahr 2013 und 100.000,00 € im Jahr 2016) wurden deshalb auf Ebene der Bf. steuerlich außer Ansatz gelassen.

Die ***11*** hatte innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre (im Zeitraum 2012 bis 2016) vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung (2017) keine Gewinne ausgeschüttet.

Der infolge der Liquidation der ***11*** bei der Bf. eingetretene Vermögensverlust betrug 2.611.889,75 €.

2. Beweiswürdigung

Grundlage für diese Sachverhaltsfeststellungen sind

- die seitens des Finanzamtes elektronisch übermittelten Akten (insbesondere der die Bf. betreffende Betriebsprüfungsbericht vom 5. Oktober 2019, der Beschwerdeschriftsatz vom 30. Oktober 2019, der der Beschwerde beigelegte Auszug aus dem Handelsregister der Handelskammer ***37*** vom 18. September 2017 (in der Übersetzung vom 26. September 2019), die Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2021, der Vorlageantrag vom 29. April 2021 samt dem beigelegten Protokoll Nr. 21 der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der ***11*** vom 19. Juli 2017, die ergänzende Begründung zum Vorlageantrag vom 31. Mai 2021, ein gegenüber der Bf. abgegebenes Finanzierungsangebot der ***34*** vom 12. April 2005, die Bürgschaftserklärung der ***15*** vom 6. Juli 2005, der zwischen den Gesellschaftern der Bf. und der ***12*** am 22. Juni 2017 abgeschlossene Abtretungsvertrag, die Übernahms- und Beitrittserklärung vom 22. Juni 2017 und das Protokoll vom 23. Juni 2017 über eine außerordentliche Generalversammlung der Bf.);
- die mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 20. Jänner 2026 übermittelten Unterlagen (Übersichten über die Entwicklung der Gesellschafterdarlehen der Jahre 2004 bis 2017, Bilanzbuchungen auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter für die Jahre 2013 bis 2017,

Verrechnungskonten der Gesellschafter für die Jahre 2013 bis 2017 (Finanzbuchhaltung) und ein Bankkontoauszug für 2014);

- die im Rahmen des am 27. Jänner 2026 abgehaltenen Erörterungstermins getätigten Sachverhaltsangaben;
- die mit Schriftsatz des Vertreters des Finanzamtes vom 28. Jänner 2026 übermittelten Unterlagen (Niederschrift vom 11. April 2011 über eine bei der ***15*** durchgeführte Schlussbesprechung, Rangrücktrittserklärungen, Entwicklung der Verrechnungskonten der Mitglieder der ***18***-Familie und der ***15***) sowie
- Abfragen des BFG im Firmenbuch, in den Finanzanwendungen und im Abgabensinformationssystem (insbesondere die die ***15*** betreffenden Betriebsprüfungsberichte vom 11. April 2011 und vom 18. Dezember 2015, der die Bf. betreffende Betriebsprüfungsbericht vom 7. Juni 2011, der ***38*** betreffende Betriebsprüfungsbericht vom 4. Oktober 2019, der die Bf. betreffende Konkursverfahrenseröffnungsbeschluss des Landesgerichtes ***4*** vom tt. Juni 2014, GZ. ***33***, und der die Bf. betreffende Konkursverfahrensaufhebungsbeschluss des Landesgerichtes ***4*** vom tt. April 2015, GZ. ***33***).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Folgende Streitpunkte bestehen zwischen den Verfahrensparteien:

- Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016
- Rechtmäßigkeit der Wertung einer im Jahr 2014 nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bf. erfolgten Tilgung von Bankverbindlichkeiten der Bf. durch einen nahen Angehörigen des Alleingesellschafters der Bf. als konkludenten Forderungsverzicht
- Rechtmäßigkeit der Beurteilung der Nichtanmeldung einer gegenüber der Bf. bestehenden Forderung des Alleingesellschafters der Bf. im Konkursverfahren der Bf. als konkludenten Forderungsverzicht
- Rechtmäßigkeit der Einstufung der Nichtanmeldung gegenüber der Bf. bestehender Forderungen naher Angehöriger des Alleingesellschafters der Bf. im Konkursverfahren der Bf. sowie deren Zustimmung zur Aufhebung des Konkursverfahrens als konkludente Forderungsverzichte
- Rechtmäßigkeit der Geltendmachung eines Vermögensverlustes der Bf. in den Streitjahren 2017 und 2018 zu je einem Siebentel gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 aufgrund der Annahme des Abschlusses des Liquidationsverfahrens der ***10*** Tochtergesellschaft der Bf. im Jahr 2017
- Rechtmäßigkeit der Anspruchszinsensfestsetzungsbescheide 2014 bis 2017

3.1.1. Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016

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

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz/Koran, BAO⁸ § 303 BAO Rz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (siehe dazu z.B. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Neu hervorgekommen ist laut den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen in Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichts vom 5. Oktober 2019, dass der Vater des 100%igen Gesellschafters der Bf. nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bf. Bankverbindlichkeiten der Bf. getilgt hat und dass der Alleingesellschafter der Bf. sowie diesem nahestehende Personen ihre Forderungen gegenüber der Bf. nicht im Konkursverfahren der Bf. angemeldet bzw. der Aufhebung des Konkursverfahrens der Bf. zugestimmt haben.

Zu prüfen ist somit, ob die gegenständlich neu hervorgekommenen Tatsachen allein oder in Verbindung mit den sonstigen Verfahrensergebnissen im Spruch anders lautende Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 herbeigeführt hätten.

Wie in Pkt. II.1. festgestellt wurde, haben der damalige Alleingesellschafter der Bf. sowie dessen Vater, Mutter und Schwester der Bf. bis zum tt. Juni 2014, dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bf., Gelder in folgender Höhe zugewendet:

35	77.931,70 €
47	84.004,30 €
38	719.625,34 €
9	296.353,72 €
	1.177.915,10 €

Die gegenständlichen Zuwendungen wurden in den Bilanzen der Bf. als Fremdkapital behandelt. Schriftliche Darlehensverträge existieren nicht, auch die Darlehensdauer, die

Rückzahlungsmodalitäten, die Verzinsung sowie allfällige Sicherheiten wurden nicht schriftlich fixiert.

Hinsichtlich der gegenüber der Bf. bestehenden Forderung ihres Alleingesellschafters ist anzumerken, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Danach sind solche vertraglichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – steuerlich nur beachtlich, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familien- bzw. Gesellschaftsfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO. Hintergrund für diese "wirtschaftliche" Betrachtungsweise ist - wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes - die Verhinderung einer willkürlichen Herbeiführung steuerrechtlicher Wirkungen zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller und der Umstand, dass der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegengewirkt werden soll (siehe dazu z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; 1.7.2003, 98/13/0184; 11.5.2005, 2001/13/0209, und VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Bezüglich der der Bf. von ihrem Alleingesellschafter zugewendeten Gelder ist mangels schriftlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte wie beispielsweise der Laufzeit des Darlehens schon auf Grund des Fehlens ausreichender Publizitätswirkung sowie eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts die Fremdüblichkeit zu verneinen. Hinzu kommt, dass angesichts der geringen Eigenkapitalquote sowie der realen Überschuldung der Bf. ein fremder Vertragspartner der Bf. kein Darlehen ohne Einräumung ausreichender Sicherheiten gewährt hätte. Das Erfordernis einer Besicherung wird auch dadurch aufgezeigt, dass der Bf. ein Bankdarlehen nur aufgrund einer von einer finanzstarken Gesellschaft eingegangenen Bürgschaft gewährt wurde (siehe dazu Pkt. II.1.).

Die in den Bilanzen der Bf. als Fremdkapital behandelten Zuwendungen des Alleingesellschafters der Bf. in Höhe von insgesamt 719.625,34 € sind deshalb nach Auffassung des BFG steuerlich als verdecktes Eigenkapital zu werten.

Wie obig dargelegt wurde, hat im Beschwerdefall nicht nur der damalige Alleingesellschafter der Bf. Gelder zugewendet, sondern auch dessen Eltern und dessen Schwester. Die aufgezeigten besonderen Umstände der Darlehenshingaben (insbesondere keine Regelung der Darlehensdauer sowie der Rückzahlungsmodalitäten) bedingen nach Ansicht des BFG auch bei diesem Personenkreis eine Prüfung, ob steuerlich tatsächlich betrieblich veranlasste Leistungsbeziehungen vorliegen.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 können Zuwendungen an eine Körperschaft auch dann gesellschaftsrechtlich veranlasst sein, wenn diese nicht durch deren rechtliche oder wirtschaftliche Anteilseigner erfolgen, sondern durch andere, in vergleichbarer Weise mit der Körperschaft verbundene Steuersubjekte. Zu letzteren zählen sowohl zukünftige und ehemalige Gesellschafter als auch qualifizierte Nahestehende zu Anteilsinhabern. Die Nahebeziehung zum Gesellschafter kann auf familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder auf sonstigen Umständen beruhen.

Sofern ein qualifizierter Nahestehender der Kapitalgesellschaft eine Einlage societatis causa zuwendet, ist die Einlage aus der Sicht der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs 1 KStG 1988 steuerneutral. Auf Gesellschafterebene ist insofern von einer Doppelmaßnahme auszugehen, als der Nahestehende an den Gesellschafter leistet, der in der Folge die Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 erbringt. Die Leistung des Nahestehenden an den Gesellschafter ist steuerlich eigenständig zu beurteilen (siehe dazu z.B. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Rz 30).

Dass die beschwerdegegenständlichen Darlehensgewährungen als Ganzes nach Auffassung des BFG nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst waren, wurde obig bereits bezüglich der der Bf. von ihrem Alleingesellschafter zugewendeten Gelder dargelegt.

Nichts anderes kann nach Auffassung des BFG für die vom Vater des damaligen Alleingesellschafters der Bf. getilgte Bankverbindlichkeit der Bf. in Höhe von 1.834.439,47 € gelten. Denn die durch den Gläubigerwechsel gemäß § 1422 ABGB ipso iure übergangene Haftung der ***15*** für diese Verbindlichkeit (siehe dazu z.B. OGH 30. 1. 2025, 5 Ob 98/24h) hätte - aufgrund der auf einem eingeholten Rechtsgutachten, das die Einlösung der Bürgschaftserklärung als verbotene Einlagenrückgewähr mit entsprechenden Haftungsfolgen wertete, basierenden Weigerung des Geschäftsführers der ***15*** für diese Haftung einzustehen - lediglich im Klagsweg geltend gemacht werden können. Diese von der kreditgebenden Bank für den Fall der Nichttilgung ihrer Forderung beabsichtigte Klagsführung, die wegen eines aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Bf. und der ***15*** (der Alleingesellschafter der Bf. war durch seine Beteiligung an der ***17*** auch mittelbarer Gesellschafter der ***15***) befürchteten Reputationsschadens bei jenem Unternehmen, an der alle Mitglieder der ***18***-Familie beteiligt sind (***15***, siehe dazu unter Pkt. II.1.), vermieden werden sollte, war nach überzeugenden Argumenten der Bf. der Hauptgrund für die Forderungseinlösung. Ohne tatsächlich bestehende, nicht mit einer unsicheren Klagsführung belastete Sicherheiten hätte ein fremder Vertragspartner aufgrund der realen Überschuldung der Bf. die fremde Forderung nicht eingelöst.

Die der Bf. von den Eltern und der Schwester ihres damaligen rechtlichen Alleingesellschafters zugewendeten, als Darlehen behandelten Gelder und die aufgrund der getilgten Bankverbindlichkeit der Bf. bestehende Forderung des Vaters des damaligen

Alleingeschafters gegenüber der Bf. können allerdings nur dann zu verdecktem Eigenkapital führen, wenn der Anteilsinhaber die „eigenkapitalersetzen“ Maßnahmen veranlasst hat (siehe dazu z.B. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Rz 74, unter Verweis auf VwGH 18.12.1990, 89/14/0133).

Von den Verfahrensparteien wurde nicht explizit vorgebracht, dass der damalige rechtliche Alleingeschafter der Bf. seine Eltern und seine Schwester veranlasst hätte, der Bf. eigenkapitalersetzende Darlehen zu gewähren. Die Bf. hat nach Ansicht des BFG vielmehr zum Ausdruck gebracht, dass die der Bf. von den Eltern und der Schwester des damaligen Alleingeschafters der Bf. in den Jahren 2006 bis 2014 und somit vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bf. laufend zugewendeten Gelder im Zusammenhang mit der von der ***15*** gegenüber einer Bank eingegangenen Finanzierungsverpflichtung stünden. Die betreffenden Gelder sollten somit den für den Aufbau von Betriebsanlagen für den Kiesabbau bzw. die Betonherstellung in ***16*** durch ihre Tochtergesellschaft erforderlichen Finanzbedarf der Bf. decken und – sofern sich die Finanzlage der Bf. nicht wie erwartet, nachhaltig verbessern würde – von der ***15*** im Rahmen ihrer Haftung als Bürge und Zahler abgegolten werden.

Ohne monetärer Unterstützung der mittelbaren Gesellschafter der ***15***, zu denen, wie mehrfach aufgezeigt wurde, nicht nur der damalige rechtliche Anteilseigner der Bf., sondern auch dessen Eltern und dessen Schwester zählten, hätte somit aufgrund der massiven Unterkapitalisierung der Bf. das ***16***-Projekt nicht verwirklicht werden können.

Der Bestand einer zwischen der Bf. und der ***15*** zwar nicht rechtlichen, aber wirtschaftlichen Verflechtung wird nach Auffassung des BFG nicht nur durch deren für ein Bankdarlehen der Bf. übernommene Bürgschaft aufgezeigt, sondern auch durch den Umstand, dass nicht die Bf., sondern die ***15*** dem 100%igen Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. während seines zwecks Rettung des ***16***-Projektes zwei Jahre dauernden Aufenthaltes in ***16*** ein monatliches Gehalt ausbezahlt hat.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die drei zum damaligen Zeitpunkt rechtlich nicht an der Bf. beteiligten Mitglieder der ***18***-Familie ebenso wie jenes Familienmitglied, das alleiniger rechtlicher Anteilseigner der Bf. war, durch die nach außen hin von der ***15*** eingegangene Haftung als Bürge und Zahler, für die sie im Fall ihrer Schlagendwerdung im Ausmaß ihrer Beteiligung an der ***17*** einzustehen gehabt hätten, das finanzielle Risiko für die Verluste der Bf. getragen haben. Ein potentielles Verlusttragsrisiko sind diese drei Mitglieder der ***18***-Familie aber auch dadurch eingegangen, dass sie der Bf. laufend vorab Eigenmittel zukommen ließen, ohne die der Bf. bzw. deren Tochtergesellschaft - wie erwähnt - eine operative Tätigkeit mangels ausreichenden Eigenkapitals nicht möglich gewesen wäre. Durch die aufgezeigte Bereitschaft der Zurverfügungstellung von Geldmitteln hatten jene drei Mitglieder der ***18***-Familie, die

zum damaligen Zeitpunkt keine handelsrechtliche Gesellschafterstellung innehatten, aus der Sicht des BFG auch eine potentielle Entscheidungsgewalt darüber, dass die Bf. ihre Tätigkeit zumindest bis 2013 aufrecht erhalten konnte. Denn, wie bereits mehrfach dargelegt wurde, hätte von Anbeginn an kein fremder Dritter der Bf. auf Grund ihrer Unterkapitalisierung mangels ausreichender Sicherheiten ein Darlehen gewährt. Außenstehende hätten überdies auch nicht die Gehaltszahlungen für den Geschäftsführer und 100%igen Gesellschafter der Bf. übernommen oder – wie die Schwester des rechtlichen Anteilseigners der Bf. – unentgeltlich Geschäftsführungstätigkeiten erbracht (siehe dazu unter Pkt.II.1.).

Bei der abgabenrechtlichen Beurteilung von Leistungsbeziehungen ist gemäß § 21 BAO die wirtschaftliche Betrachtungsweise von Relevanz. Diese hat die Funktion, Lebensvorgänge ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Gestaltung in ihrer Wirklichkeit steuerlich zu erfassen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen. Durch diese Vorgabe wird die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit nicht beeinträchtigt. Vielmehr wird durch die steuerlich gleiche Behandlung gleicher Lebenssachverhalte, unabhängig von im Einzelfall künstlich produzierten Gestaltungen, der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz verwirklicht (siehe dazu Unger, Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Stand 13.2.2020, Lexis Briefings in lexis360.at)).

Basierend auf dem in § 21 BAO geregelten Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann im Ertragssteuerrecht eine Person auch ohne handelsrechtliche Gesellschafterstellung als wirtschaftlicher Anteilseigner einer GmbH betrachtet werden.

Gegen eine wirtschaftliche Gesellschafterstellung der Eltern sowie der Schwester des rechtlichen Anteilseigners der Bf. spricht, dass diesem Personenkreis hinsichtlich der Anteile an der Bf. keine rechtlichen Dispositionsmöglichkeiten - durch Abschluss von Treuhandverträgen, Einräumung von Fruchtgenussrechten, etc. - eingeräumt wurden.

Nach Auffassung des BFG sind bei Prüfung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Gesellschafterstellung jedoch auch faktische Machtpositionen zu berücksichtigen. Wie erwähnt, bestand im Beschwerdefall aufgrund der massiven Unterkapitalisierung der Bf. die wirtschaftliche Notwendigkeit einer Kapitalzufuhr. Die Erlangung von finanziellen Mitteln durch Dritte war jedoch nur durch die Bereitschaft der Leistung von Sicherheiten sowie die Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln durch den benannten Personenkreis möglich, weshalb die gegenständlichen Personen letztendlich auch das finanzielle Risiko für die Verluste der Bf. getragen haben. Ohne diese Bereitwilligkeit einer potentiellen Verlusttragung hätte die Bf. eine operative Tätigkeit weder aufnehmen noch fortführen können und deshalb ihre Marktchancen nicht nutzen können (Nutzung des technischen Know-hows der mit der Bf. wirtschaftlich verbundenen ***15*** im Bereich Kiesabbau und Betonherstellung zum Aufbau von ausländischen Betriebsanlagen). Somit hatte dieser Personenkreis, der sogar aufgrund seiner Beteiligung an der ***15*** für das Gehalt des 100%igen Gesellschafters und

Geschäftsführers der Bf. während seines zwecks Rettung des ***16***-Projektes zwei Jahre dauernden Aufenthaltes in ***16*** aufkam, auch die potentielle Entscheidungsgewalt darüber, dass die Bf. ihre Tätigkeit zumindest bis 2013 aufrecht erhalten konnte.

Das BFG kommt aufgrund der aufgezeigten faktischen Machtstellung der Eltern und der Schwester des rechtlichen Anteilseigners der Bf., die schlussendlich im Jahr 2017 sogar in eine rechtliche Anteilseignerstellung dieser Personen mündete, im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die von diesem Personenkreis der Bf. in den Jahren 2006 bis 2014 laufend zugewendeten Gelder ebenso wie die aufgrund der getilgten Bankverbindlichkeit der Bf. bestehende Forderung des Vaters des damaligen Alleingesellschafters steuerlich als verdecktes Eigenkapital zu werten sind.

Gegen eine wirtschaftliche Gesellschafterstellung dieser Personen bzw. der Annahme des Vorliegens von verdecktem Eigenkapital spricht nach Auffassung des BFG auch nicht, dass diese Personen sowohl im Verhältnis zueinander als auch im Verhältnis zum damaligen handelsrechtlichen Alleingesellschafter der Bf. nicht im gleichen Ausmaß zur Möglichkeit der Verwirklichung des ***16***-Projektes beigetragen haben. Denn auch handelsrechtliche Gesellschafter können einer Gesellschaft im unterschiedlichen Ausmaß Gelder, sonstige Wirtschaftsgüter oder ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen bzw. mittels Eingehens von Haftungen zur Finanzierung der Gesellschaft beitragen. So hat die Schwester des damaligen rechtlichen Anteilseigners während dessen zweijährigen, von der ***15*** bezahlten ***16***-Aufenthaltes der Bf. nicht nur Gelder zugewendet, sondern für diese auch unentgeltlich eine Geschäftsführungstätigkeit ausgeübt. Der Vater des handelsrechtlichen Alleingesellschafters der Bf. hat nicht nur gemeinsam mit letzterem für ein weiteres Bankdarlehen in Höhe von 700.000,00 € eine Haftung als Bürge und Zahler übernommen, sondern auch, wie bereits mehrfach erwähnt - neben den der Bf. laufend zur Verfügung gestellten Geldmitteln - eine Bankverbindlichkeit der Bf. getilgt. Der rechtliche Anteilseigner der Bf. hat dieser wiederum bereits zum Gründungszeitpunkt einen mittels eines Privatkredites finanzierten Geldbetrag im Ausmaß von 400.000,00 € zur Verfügung gestellt und ist auch eine Haftung für einen Kontokorrentbankkredit der Bf. eingegangen.

Da mangels abgabenrechtlichen Bestands von Forderungen auch keine steuerwirksamen konkludenten Forderungsverzichte vorliegen können, war die amtswegige Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016 nicht rechtmäßig, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben und die Wiederaufnahmebescheide ersatzlos aufzuheben waren.

3.1.2. Körperschaftsteuerverfahren 2017 bis 2018

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 liegt eine internationale Schachtelbeteiligung vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines

ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, beteiligt sind. Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen.

Gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 gilt die Steuerneutralität der Beteiligung nicht, wenn der Steuerpflichtige in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Halbsatz KStG 1988 sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a EStG) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.

In der Beschwerde wurde für die Streitjahre 2017 und 2018 erstmals die Berücksichtigung eines bei der Bf. aufgrund der Liquidation ihrer ausländischen Tochtergesellschaft eingetretenen Vermögensverlustes von 2.611.889,75 € zu je einem Siebentel geltend gemacht. In der Beschwerdeverentscheidung wurde die Anerkennung des steuerlichen Verlustes im Wesentlichen mit der Begründung verweigert, die Liquidation sei im Jahr 2017 noch nicht abgeschlossen gewesen, da die Bilanz der ausländischen Tochtergesellschaft zum 31.12.2017 noch ein Gesamtbruttovermögen in Höhe von ***10*** 1.005.406,00 ausgewiesen habe.

Wie in Pkt.II.1. festgestellt wurde, war die Bf., eine GmbH mit Sitz im Inland, im Jahr 2017 während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mehr als einem Jahr mit mindestens einem Zehntel an einer ausländischen, mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren Körperschaft beteiligt. Die betreffende ausländische Körperschaft war somit eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne von § 10 Abs. 2 KStG 1988.

Eine Option zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 wurde im Jahr der Anschaffung der internationalen Schachtelbeteiligung nicht abgegeben und es wurden in den letzten fünf Wirtschaftsjahren vor der im Jahr 2017 erfolgten Liquidationseröffnung auch keine Gewinne ausgeschüttet (siehe dazu unter Pkt.II.1.).

Im Rahmen einer Akteneinsicht konnte geklärt werden, dass es sich bei der von der Abgabenbehörde gegen den Abschluss der Liquidation ins Treffen geführten Bilanz nicht um eine solche zum 31.12.2017 handelte, sondern um eine unterjährige Liquidationsschlussbilanz, die die Vermögenswerte dieser ausländischen Tochtergesellschaft zum unterjährigen Liquidationsstichtag des Jahres 2017 wiedergab.

Da laut Protokoll der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der ausländischen Körperschaft hinsichtlich des laut Liquidationsbilanz zum 30. April 2017 bestehenden Sachanlagevermögen zudem ein Rechtsstreit anhängig war, dessen Erfolgsaussichten glaubhaft als sehr gering eingestuft wurden (wie sich später herausstellte, traf diese Einschätzung zu), und die Gesellschaft am 18. September 2017 im Handelsregister gelöscht wurde, teilt das BFG die in der Beschwerde vertretene Auffassung, dass die Liquidation bereits im Jahr 2017 abgeschlossen war.

Der infolge der beendeten Liquidation der ausländischen Körperschaft bei der Bf. eingetretene Vermögensverlust betrug 2.611.889,75 €.

Da dieser Vermögensverlust tatsächlich und endgültig war, war er - entgegen der grundsätzlichen Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen - steuerwirksam. Eine Kürzung dieses Verlustes hatte mangels erfolgter Gewinnausschüttungen in den Jahren 2012 bis 2016 nicht zu erfolgen. Der gegenständliche Verlust war daher gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 in den Streitjahren 2017 und 2018 zu je einem Siebentel zu berücksichtigen (1 Siebentel des eingetretenen Vermögensverlustes im Ausmaß von 2.611.889,75 € beträgt 373.127,01 €).

Die Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2017 und 2018 berechnen sich daher wie folgt:

Veranlagungsjahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. KSt-Erklärung	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG
2017	132.600,41 €	-240.526,70 €
2018	27.034,36 €	-346.092,65 €

Mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit endete gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 auch die Mindestkörperschaftsteuerpflicht, sodass die Körperschaftsteuer für die Jahre 2017 und 2018 mit 0,00 € festzusetzen war.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt Folge zu geben.

3.1.3. Festsetzung von Anspruchszinsen für 2014 bis 2017

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2014 bis 2017 wurde mit der Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016 sowie der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der infolge der Wiederaufnahme der Verfahren neu erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 und des Körperschaftsteuerbescheides 2017 begründet.

Dem ist entgegenzuhalten, dass ein Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist. Wegen dieser Bindung ist ein Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (siehe dazu Ritz/Koran, BAO⁸ § 205 Rz 34, mit Verweisen auf BFG 14.11.2018, RV/1100499/2017; 8.10.2019, RV/5101005/2017; 1.4.2021, RV/2100333/2019; 17.3.2023, RV/7102383/2018; 28.6.2023, RV/7103762/2022; 7.7.2023, RV/1100077/2021; 26.7.2023, RV/7102565/2023; 28.9.2023, RV/7105633/2018; 25.10.2023, RV/3100359/2023; 16.11.2023, RV/3100825/2019; 26.3.2024, RV/7105514/2015; 15.4.2024, RV/5100800/2021).

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (siehe dazu Ritz/Koran, BAO⁸ § 205 Rz 35 u.a. mit Verweis auf VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

3.2.1. Körperschaftsteuerverfahren 2014 bis 2016

Infolge der Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO die Verfahren in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Somit scheiden die neuen, nach Wiederaufnahme ergangenen

Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die ursprünglichen Sachbescheide betreffend die Körperschaftsteuer der jeweiligen Jahre leben wieder auf (siehe dazu z.B. Ritz/Koran, BAO⁸ § 307 BAO Rz 8, mit Verweisen auf VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 19.12.2006, 2006/15/0353; 28.2.2012, 2009/15/0170 und 21.12.2012, 2010/17/0122).

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 278 leg. cit. war daher die Beschwerde betreffend die nach Wiederaufnahme ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss 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.

Ob die Vermögenszuwendungen im Beschwerdefall betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst waren, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt. Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Geltendmachung eines Vermögensverlustes in den Streitjahren 2017 und 2018 zu je einem Siebentel aufgrund der Annahme einer im Jahr 2017 abgeschlossenen Liquidation der ausländischen Tochtergesellschaft der Bf., der Rechtmäßigkeit der Anspruchszinsenfestsetzungsbescheide 2014 bis 2017 sowie der Rechtmäßigkeit der Gegenstandsloserklärungen der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 folgt das BFG der im Erkenntnis bzw. Beschluss zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist auch diesbezüglich eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juni 2026