

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. B, Dr. C und Mag. D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache F, vertreten durch G, gegen die am 20. Dezember 2012 ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes H über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, gegen die am 20. Dezember 2012 ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes H betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, gegen die am 20. Dezember ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes H betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2008 und 2010 sowie gegen den am 14. Jänner 2013 ausgefertigten Bescheid des Finanzamtes H betreffend Körperschaftsteuer 2011 in der Sitzung am 20. April 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 wird abgewiesen.

II. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 wird abgeändert.
Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieser Entscheidung.
Die Fälligkeit des festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ergibt sich aus der Buchungsmitteilung.

III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wird abgewiesen.

IV. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2008 und 2010 wird abgewiesen.

VI. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit am 24. Juli 2012 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 verfügt und mit gleichem Datum neue Sachbescheide ausgefertigt.

2. Mit Schreiben vom 27. August 2012 erhob der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin gegen diese Bescheide Berufung. Die Abgabenbehörde sei zur Wiederaufnahme der Verfahren nicht berechtigt, da ihr der gesamte Sachverhalt des wiederaufgenommenen Verfahrens bereits bekannt war. Zudem seien die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Ermessensübung nicht ausreichend begründet. Auch die inhaltliche Richtigkeit der Sachbescheide wurde bestritten.

3. Die Abgabenbehörde hob mit dem zum 29. November 2012 datierten Bescheid die unter Punkt I.1. angeführten Wiederaufnahmebescheide gemäß § 299 BAO auf, weil in diesen kein Wiederaufnahmegrund genannt war und wies mit dem am 4. Dezember 2012 ausgefertigten Bescheid die Berufung der Beschwerdeführerin gemäß § 273 Abs. 1 BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2012 als unzulässig zurück.

4. Mit Datum 20. Dezember 2012 hat die Abgabenbehörde neuerlich Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie neue Körperschaftsteuerbescheide für diese Jahre ausgefertigt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete die Abgabenbehörde damit, dass ihr entscheidungswesentliche Fakten und Beweismittel wie Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie Buchhaltungsunterlagen und ein Treuhandvertrag vom 2.1.2008 bezüglich der Beteiligung an der A-GmbH erst mit der am 11. Juni 2012 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gebracht wurden. Herr Dkfm. I halte aufgrund dieses Treuhandvertrages die im Jahr 2007 erworbenen Geschäftsanteile an der A-GmbH treuhändig für die Beschwerdeführerin. Erst aus den Buchhaltungsunterlagen sei ersichtlich gewesen, dass diese Geschäftsanteile nicht zeitgerecht als laufender Geschäftsfall erfasst sondern im Zuge der am 31.12.2008 durchgeführten Um- und Nachbuchungen in die Bilanz zum 31.12.2008 eingestellt worden seien. Daran anknüpfend seien im selben Jahr und in den Folgejahren mit dieser Beteiligung in Zusammenhang stehende weitere erfolgswirksame Buchungen vorgenommen worden. Erst aufgrund der vorgelegten Jahresabschlüsse samt Buchhaltungsunterlagen und dem Treuhandvertrag sei der Abgabenbehörde ersichtlich geworden, um welche Beteiligung es sich im Detail handelte. Diese Unterlagen seien neu hervorgekommene Beweismittel. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiege das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, zumal die steuerliche Auswirkung mit einer Abgabennachforderung von über mehr als 50.000 € nicht unbedeutend sei. Die Abgabenbehörde fertigte im wiederaufgenommenen Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 aus. Sie anerkannte die

Beteiligung an der A-GmbH nicht als Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin und erhöhte den Gewinn um geltend gemachte Teilwertabschreibungen auf diese Beteiligung, im Jahr 2008 um 16.510,66 € sowie im Jahr 2009 und 2010 jeweils um 66.786,00 €. Die im Jahr 2008 mit 220.000,00 € dotierte, in der Bilanz zum 31.12.2008 ausgewiesene und im Jahr 2009 wieder aufgelöste Rückstellung für Bürgschaften wurde gleichfalls nicht anerkannt, demzufolge der Gewinn des Jahres 2008 um 220.000,00 € erhöht und im Jahr 2009 um den gleichen Betrag vermindert. Aufgrund der Kürzung von Vorsteuern für Personenkraftwagen wurde der Gewinn im Jahr 2008 um 3.220,00 € und im Jahr 2009 um 2.237,63 € gekürzt. Aufwand für ein nicht ausschließlich betrieblich genutztes Kraftfahrzeug wurde als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, der Gewinn des Jahres 2008 um 7.225,20 € und jener des Jahres 2009 um 3.195,68 € erhöht. Insgesamt wurde daher von der Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren der Gewinn des Jahres 2008 um 240.515,86 € erhöht, der Gewinn des Jahres 2009 um 152.255,95 € vermindert und der Gewinn des Jahres 2010 um 66.786 € erhöht.

5. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin erhob mit zum 21. Jänner 2012 datiertem Schreiben (richtig: 21. Jänner 2013) Berufung und beantragte gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2012 die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2012 die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2008 bis 2010 brachte er im Wesentlichen vor, dass die Abgabenbehörde ihre Ermessensentscheidung nur mit einem Standardsatz, in keiner Weise aber rechtskonform und nachvollziehbar dargelegt habe, die Wiederaufnahmebescheide daher rechtswidrig seien. Außerdem mangle es an einem Wiederaufnahmegrund. Der Abgabenbehörde sei im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt vollständig bekannt gewesen, so, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren getroffenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Berufung gegen die neu erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 wendet sich gegen die Feststellung der Abgabenbehörde in Textziffer 4 und 5 des Außenprüfungsberichtes, dass die Beteiligung an der A-GmbH nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehöre und demzufolge die Teilwertabschreibungen auf diese Beteiligung sowie die damit zusammenhängende Dotation einer Rückstellung für Haftübernahmen als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen wären.

6. Mit Schreiben vom 14. Februar 2013 erhob der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin zudem Berufung gegen den am 14. Jänner 2013 ausgefertigten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011. Beantragt wurde die erklärungskonforme Veranlagung und begründend wird vorgebracht, der Körperschaftsteuerbescheid 2011 basiere (kursive Schreibweise im Original) *auf Ergebnissen einer Betriebsprüfung mit Bericht vom 20.07.2012, welche allerdings mittels Berufung vom 21.01.2013 bekämpft wird. Abgesehen von den bereits in dieser Berufung aufgezeigten formellen Mängeln sind die Ergebnisse der Betriebsprüfung zusätzlich mit erheblichen materiellen Mängeln*

behaftet - hiermit sei auf die Berufung vom 21.01.2013 verwiesen. Eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat oder die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurden nicht beantragt.

7. Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010, die Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 sowie die Anspruchszinsen 2008 und 2010 wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 31. Jänner 2013, die Berufung gegen die Körperschaftsteuer 2011 mit Bericht vom 6. März 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

8. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

9. Hinsichtlich der dem Einzelrichter obliegenden Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 (Punkt I.6.) wurde gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO die Entscheidung durch den Senat verlangt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Allgemeines

1.1. Die Beschwerdeführerin ist eine unter FN xx im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an deren Stammeinlage in den Jahren 2008 bis 2011 Herr Dkfm. I mit 999.900 € und Frau J mit 100 € beteiligt waren. Als Geschäftsführer war bis zum 6. Jänner 2010 Herr Dkfm. I im Firmenbuch eingetragen, seither ist Frau Mag. K als Geschäftsführerin ausgewiesen.

1.2. Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist nach dem Gesellschaftsvertrag

- a) Die Vermietung, Verpachtung, Vermittlung, Verwertung, Ankauf, Anschaffung und Veräußerung von Liegenschaften samt allenfalls darauf errichteten Gebäuden und baulichen Anlagen.
- b) Die Vornahme und Durchführung von allen Handlungen, die dem Gesellschaftszweck förderlich und nützlich sind.
- c) Die Beteiligung an Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art, sowie die Übernahme der Geschäftsführung an diesen.

1.3. Die A-GmbH ist eine unter FN yy im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie wurde mit Erklärung vom 23. März 2006 errichtet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. Jänner 2007 wurde ihr Stammkapital von 35.000 € um 1,365.000 € auf 1,400.000 € erhöht.

1.4. Herr Dkfm. I ist seit 9. Februar 2007 mit einer geleisteten Stammeinlage von 300.000 € und seit 17. Oktober 2007 mit einer geleisteten Stammeinlage von 330.000 €, somit 23,57% des Gesamtkapitals von 1,400.000 € im Firmenbuch als Gesellschafter der A-GmbH ausgewiesen.

1.5. Die Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2006 wurde beim Firmenbuch am 12. April 2007 eingereicht und weist einen Bilanzverlust und Jahresverlust von -96.833,72 € aus.

1.6. Die Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2007 wurde beim Firmenbuch am 5. März 2008 eingereicht. Ausgewiesen ist ein auf -23.712,57 € reduzierter Bilanzverlust. Der Jahresgewinn betrug 73.121,15 €.

1.7. Die Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2008 wurde beim Firmenbuch am 20. Jänner 2010 eingereicht. Der Bilanzverlust ist mit -873.524,83 € ausgewiesen, der Jahresverlust betrug -849.812,26 €.

1.8. Mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 1. September 2010 wurde über die A-GmbH der Konkurs eröffnet. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO mit Beschluss vom 21. November 2014 aufgehoben.

1.9. Am 11. März 2009 wurde von Notar Dr. L die Echtheit der Unterschrift des Herrn Dkfm. I für sich und als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auf einem Treuhandvertrag mit folgendem Inhalt beurkundet:

ERSTENS:

Herr Dkfm. I, geb. am 01.01.0001, ist Gesellschafter der zu FN yy in das Firmenbuch des Landesgerichtes H eingetragenen A-GmbH. Sein Geschäftsanteil entspricht einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von EUR 330.000,00 (Euro dreihundertdreißigtausend).

ZWEITENS:

Herr Dkfm. I erklärt hiermit, den unter Punkt Erstens näher bezeichneten Geschäftsanteil nicht für sich selbst, sondern als Treuhänder für die TIM Immobilien GmbH zu halten.

*Die Bezahlung der Stammeinlage durch die Treugeberin erfolgte wie folgt:
Die Stammeinlage wurde im Verrechnungswege durch das
Gesellschafterverrechnungskonto Dkfm. I belastet bzw. gutgeschrieben.*

DRITTENS:

*Herr Dkfm. I verpflichtet sich und seine Rechtsnachfolger als
Treuhand*

*a) über den genannten Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung
der Treugeberin zu verfügen.*

- b) alle ihm entsprechend seiner Beteiligung gemäß Punkt Erstens zukommenden Anteile am Reingewinn der A-GmbH unverzüglich an die Treugeberin auszubezahlen oder nach deren Weisung zu verwenden,*
- c) bei Beschlussfassung der Gesellschafter der A-GmbH sei es in Generalversammlungen oder schriftlichen Abstimmungen gemäß § 34 GmbHG sein Stimmrecht nur entsprechend der ihm erteilten Aufträge der Treugeberin auszuüben.*
- d) die Treugeberin unverzüglich von allen Verständigungen und Benachrichtigungen zu informieren, die den unter Punkt 1 beschriebenen Geschäftsanteil betreffen bzw mit der Funktion des Treuhänders als Gesellschafter der A-GmbH zusammenhängen.*
- e) die Treugeberin überhaupt von allen ihm zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, welche geeignet sind, die Interessen der Treugeberin im Zusammenhang mit dem in Punkt Erstens näher bezeichneten Geschäftsanteil zu beeinflussen,*
- f) die ihm nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte an der A-GmbH nur nach den von der Treugeberin erteilten Weisungen unter Wahrung der Interessen der Treugeberin auszuüben.*

VIERTENS:

Der Treuhänder ist verpflichtet, den in Punkt Erstens näher bezeichneten Geschäftsanteil ganz oder in Teilen jederzeit gegen ein Abtretungsentgelt in Höhe von EUR 10.000,00 an die Treugeberin selbst oder an eine von ihr namhaft gemachten Person abzutreten.

FÜNFTENS:

Der Treuhänder verpflichtet sich, den Namen der Treugeberin ohne deren ausdrückliche Zustimmung nicht preiszugeben. Dieses Verbot gilt nicht gegenüber den Finanzbehörden in Abgabenangelegenheiten des Treuhänders bzw der Treugeberin.

SECHSTENS:

Die Treugeberin verpflichtet sich, den Treuhänder hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten, die aus dem Gesellschafterverhältnis oder aus der Treuhandschaft erwachsen, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder alle Auslagen zu ersetzen, die diesem aus seiner Tätigkeit als Treuhänder und als Gesellschafter entstehen.

SIEBENTENS:

Für die Übernahme und Ausübung dieser Treuhandschaft erhält der Treuhänder jeweils 10% des auf den gegenständlichen Geschäftsanteil entfallenden Teiles des von der Gesellschaft ausgeschütteten Reingewinnes, dies für die Dauer der Treuhandschaft.

ACHTENS:

Dieses Treuhandverhältnis kann von der Treugeberin jederzeit ohne Einhaltung von Frist und Termin, vom Treuhänder unter Einhaltung einer einmonatigen Frist zu jedem Monatsletzten gekündigt werden.

NEUNTENS:

Dieser Vertrag wird mit 02.01.2008 rechtswirksam.

1.10. Der Treuhandvertrag ist von Dkfm. I zweifach gefertigt, einmal für sich persönlich, einmal als Geschäftsführer für die Beschwerdeführerin.

1.11. Der Treuhandvertrag ist mit 11. März 2009 datiert. Das ursprünglich ausgewiesene Datum, der 2. Jänner 2008, ist durchgestrichen. Das Streichen des Datums 2.1.2008 und Ersetzen durch 11.3.2009 erfolgte durch den Notar anlässlich der Beglaubigung der Unterschriften.

2. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

2.1. Die Abgabenbehörde hat die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 in der am 21. Dezember 2012 gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung damit gerechtfertigt, dass entscheidungswesentliche Fakten und Beweismittel wie Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie Buchhaltungsunterlagen und ein Treuhandvertrag vom 2.1.2008 bezüglich der Beteiligung an der A-GmbH erst mit der am 11. Juni 2012 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gebracht wurden (siehe oben Punkt I.4.).

2.2. Die Abgabenbehörde erlangte vom Treuhandvertrag tatsächlich erst anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 Kenntnis. Die Außenprüfung begann am 11. Juni 2012 und endete mit der Schlussbesprechung am 13. Juli 2012. Anlässlich dieser Außenprüfung wurde der Abgabenbehörde der unternehmensrechtliche Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum 31.12.2008 übergeben. Im Anhang des Jahresabschlusses ist unter Position III. *Erläuterungen zur Bilanz 1.3. Finanzanlagen* angeführt:

Die Beteiligungen setzen sich wie folgt zusammen:

23,57% Beteiligung an der A-GmbH (FN yy). Diese wurde mit 75% der Anschaffungskosten (EUR 330.000,00) aufgrund des beiliegenden Notariatsaktes rückwirkend per 02.01.2008 in die Gesellschaft eingebracht. Der verminderte Einlagewert ergibt sich aus dem negativen Gebarungsergebnis der A-GmbH zum Einlagestichtag.

Die Beteiligungen waren auf 35% um EUR 132.000,00 (Vorjahr EUR 0,00) abzuschreiben, da die Wertminderung voraussichtlich von Dauer sind.

Der gefertigte Treuhandvertrag samt Beglaubigung der Unterschriften durch den Notar (Punkt II.1.8.) war dem der Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung übergebenen Jahresabschluss zum 31.12.2008 beigelegt.

2.3. Beim Firmenbuch hat die Beschwerdeführerin am 20. April 2009 einen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 elektronisch eingereicht und darin die Position *Finanzanlagen* mit 231.000,00 € (Vorjahr 0,00 €) sowie die Position *Rückstellungen* mit 4.848,92 € ausgewiesen. Unterzeichnet wurde die Bilanz vom Geschäftsführer am 1. April 2009. Der zusammen mit der Bilanz eingereichte Anlagespiegel weist unter der Position *Finanzanlagen* einen Zugang (Anschaffungskosten) von 330.000,00 €, Abschreibungen von 99.000,00 € sowie den Buchwert zum 31. Dezember 2008 von 231.000,00 € aus. Der dem Firmenbuch vorgelegte Jahresabschluss enthält keinen Hinweis auf das Treuhandverhältnis (Punkt II.1.9.) zwischen Dkfm. I und der Beschwerdeführerin.

2.4. Am 1. Dezember 2009 reichte die Beschwerdeführerin elektronisch beim Firmenbuch neuerlich einen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 ein. Korrigiert zum Vormaligen wurden unter anderem die Position *Finanzanlagen* mit einem Wert von 115.500,00 € (Vorjahr 0,00 €) sowie die Position *Rückstellungen* mit 224.848,92 € angegeben. Unterzeichnet wurde diese Bilanz vom Geschäftsführer am 27. November 2009. Der zusammen mit der Bilanz eingereichte Anlagespiegel weist unter der Position *Finanzanlagen* einen Zugang (Anschaffungskosten) von 247.500,00 €, Abschreibungen von 132.000,00 € sowie den Buchwert zum 31. Dezember 2008 von 115.500,00 € aus. Auch dieser dem Firmenbuch vorgelegte korrigierte Jahresabschluss enthält keinen Hinweis auf das Treuhandverhältnis (Punkt II.1.9.) zwischen Dkfm. I und der Beschwerdeführerin.

2.5. Bei der Abgabenbehörde reichte die Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2008 am 30. November 2009, die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2009 am 24. November 2010 und die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2010 am 24. November 2011 elektronisch ein. Die Körperschaftsteuerklärungen enthalten keinen Hinweis auf das Treuhandverhältnis (Punkt II.1.9.) zwischen Dkfm. I und der Beschwerdeführerin. Die elektronisch eingereichten Körperschaftsteuerklärungen enthalten an der dafür vorgesehenen Stelle keinen Hinweis darauf, dass zusätzlich Beilagen in Papierform eingereicht werden.

2.6. Im Zeitpunkt der Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 am 22. Jänner 2010, des Körperschaftsteuerbescheides 2009 am 25. November 2010 und des Körperschaftsteuerbescheides 2010 am 25. November 2011 hatte die Abgabenbehörde keine Kenntnis von der Tatsache, dass Herr Dkfm. I mit der Beschwerdeführerin einen Treuhandvertrag abgeschlossen hat, aufgrund dessen er den Geschäftsanteil an der A-GmbH nicht für sich selbst sondern treuhändig für die Beschwerdeführerin hält. Dieser Umstand wurde ihr erst anlässlich der Außenprüfung bekannt, die am 11. Juni 2012 begann. Die diesbezüglichen Beweismittel, die Bilanz zum 31.12.2008, die Gewinn- und Verlustrechnung und die Unternehmensanalysen samt dem im Anhang beigefügten Treuhandvertrag sowie die Buchhaltungsunterlagen wurden der Abgabenbehörde erst im Zuge der Außenprüfung übergeben.

3. Zur Beteiligung an der A-GmbH

3.1. Eigentümer der in den Bilanzen der Jahre 2008 bis 2010 der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Beteiligung an der A-GmbH ist sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich Herr Dkfm. I, der Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

3.2. Dass am 2. Jänner 2008 ein Treuhandvertrag unterzeichnet wurde, mit dem das wirtschaftliche Eigentum an der A-GmbH von Herrn Dkfm. I mit Rechtswirksamkeit zu diesem Datum auf die Beschwerdeführerin übertragen wurde, ist nicht erwiesen.

3.3. Der Treuhandvertrag in der Ausfertigung mit dem vom 2. Jänner 2008 auf 11. März 2009 korrigierten Datum (siehe oben Punkt II.1.9. bis 11.) wurde gegenüber der Abgabenbehörde erst anlässlich der Außenprüfung offengelegt, die am 11. Juni 2012 begann.

3.3. Der der Abgabenbehörde vorgelegte Treuhandvertrag hält einem Fremdvergleich nicht stand.

3.4. Der Vollzug des Vertragsverhältnisses erfolgte nicht so, wie es zwischen Fremden üblich ist.

4. Rückstellung für Bürgschaften

4.1. Im Rahmen der Abschlussbuchungen für die Bilanz zum 31.12.2008 wurde durch Zuweisung einer Rückstellung für die Inanspruchnahme einer Bürgschaftsverpflichtung ein Betrag von 220.000,00 € passiviert. Diese Rückstellung wurde anlässlich der Abschlussbuchungen für die Bilanz zum 31.12.2009 zur Gänze gewinnerhöhend aufgelöst.

4.2. Die in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 ausgewiesene und für das Jahr 2008 steuermindernd dotierte Rückstellung für Bürgschaften iHv 220.000,00 € berücksichtigt keine ungewisse Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin. Rückstellungsgrund war der voraussehbare Aufwand aus der Verpfändung des Wertpapierdepots Nr. 001 bei der A-Bank samt dazugehörigem Verrechnungskonto Nr. 002 bei der A-Bank sowie des Festgeldkontos Nr. 003 bei der A-Bank zur Sicherstellung von Forderungen der A-Bank aus ihrer Geschäftsabwicklung mit der A-GmbH. Inhaber des Wertpapierdepots sowie der angesprochenen Konten war nicht die Beschwerdeführerin, sondern Herr Dkfm. I. Die Verpfändungserklärungen bezüglich des Depots und der zugehörigen Konten mit der Haftungseinschränkung auf 220.000,00 € hat gegenüber der A-Bank ausschließlich Herr Dkfm. I abgegeben.

5. Fehler in der Abgabenberechnung

Bei der Eingabe der Grundlagen für die Berechnung der Körperschaftsteuer des Jahres 2008 wurden die Einkünfte sowie das Einkommen aufgrund eines Fehlers der

Abgabenbehörde um 2.346,43 € zu niedrig angesetzt (297.819,96 € anstelle von 300.166,30 €).

III. Beweiswürdigung

Kursiv wird in Klammern auf im Akt des Bundesfinanzgerichtes abgelegte Schriftstücke (*BFG-Akt Abschnitt/Seitenzahl*) sowie auf Schriftstücke des vorgelegten Arbeitsbogens der Außenprüfung der Abgabenbehörde (*AP-Akt Seitenzahl*) verwiesen.

Die Fakten zu Punkt II.1. sind unbestritten.

Strittig sind die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens (Punkt II.2.), die Berechtigung der Beschwerdeführerin zur Aktivierung sowie zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der A-GmbH (Punkt II.3.) und die Berechtigung zur aufwandsmindernden Dotation der Rückstellung für Bürgschaften im Jahr 2008 (Punkt II.4.).

Die Fakten zu Punkt II.5. sind Ergebnis der Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht und wurden den Parteien zur Kenntnis gebracht.

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. Strittig ist die Frage, ob der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Ausfertigung der Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 die Tatsache bekannt war, dass Herr Dkfm. I mit der Beschwerdeführerin einen Treuhandvertrag (*BFG-Akt I/70 ff*) abgeschlossen hat, nach dem vereinbart wurde, dass Herr Dkfm. I als Gesellschafter der zu FN yy im Firmenbuch eingetragenen A-GmbH den Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft nicht für sich selbst sondern treuhändig für die Beschwerdeführerin hält (siehe Punkt II.2.2. ff).

1.2. Nach den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 (*BFG-Akt II/86 f*) wurden ihr erstmalig im Zuge der bei der Beschwerdeführerin am 11. Juni 2012 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung die Bilanzen, die Gewinn- und Verlustrechnungen und die Unternehmensanalysen für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie die Buchhaltungsunterlagen und der Treuhandvertrag zwischen Dkfm. I und der Beschwerdeführerin vorgelegt und zur Kenntnis gebracht. Diese Unterlagen seien die neu hervorgekommenen Beweismittel und Tatsachen, die die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 rechtfertigten.

1.3. In der Beschwerde (*BFG-Akt I/13*) bringt die steuerrechtliche Vertretung der Beschwerdeführerin vor, die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 sei unter anderem deshalb nicht gerechtfertigt, weil die Abgabenbehörde bereits im wiederaufgenommenen Verfahren aufgrund der bei der Abgabenbehörde abgegebenen Bilanzen die von Herr Dkfm. I treuhändig für

die Beschwerdeführerin gehaltenen Anteile an der A-GmbH im Ausmaß von 23,57% bekannt gewesen seien. In diesen Bilanzen seien der Treuhandvertrag, die geltend gemachten Teilwertabschreibungen sowie die in der Außenprüfung aufgegriffene Bürgschaftserklärung vollständig und lückenlos offen gelegt worden. Die gesamten Vorgänge bezüglich der Beteiligung an der Beschwerdeführerin an der A-GmbH seien der Abgabenbehörde bekannt gewesen und dieser Umstand bei der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde als nicht wesentlich gehalten worden. Da der Abgabenbehörde die Beteiligungsverhältnisse zu jeder Zeit bekannt waren, könne in keiner Weise von einem Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO die Rede sein.

1.4. Vom Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. Februar 2015 (*BFG-Akt I/48 ff*) um den Nachweis ersucht,

- a) wann der Treuhandvertrag der Abgabenbehörde vorgelegt wurde.
- b) wann der Abgabenbehörde jene Bilanz zum 31.12.2008 übergeben wurde, aus der die Treuhandschaft bezüglich der Beteiligung an der A-GmbH ersichtlich ist.

1.5. Im Schreiben vom 24. März 2015 (*BFG-Akt I/54 ff*) führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dazu aus, Dkfm. I habe angenommen, dass die verbindliche Unterzeichnung der Treuhandvereinbarung, deren ordnungsgemäße Verbuchung und Bilanzausweis per 31.12.2008 durch die sowohl elektronische als auch postalische Übermittlung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung für das Jahr 2008 (an das Finanzamt H jeweils am 1.12.2009) ausreichend offengelegt wurden. Zum Nachweis der Übermittlung der Bilanz zum 31.12.2008 an die Abgabenbehörde wurde dem Schreiben die Kopie einer Seite der Eingaben-Evidenz (*BFG-Akt I/67 f*) der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vorgelegt. In der neunten Zeile der Eingaben-Evidenz ist Folgendes handschriftlich eingetragen:

Datum	Finanzamt	Klient	Art der Eingabe
1.12.2009	FA IBK	Beschwerdeführerin	Bilanz 2008

1.6. Das Bundesfinanzgericht hat der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 27. April 2015 (*BFG-Akt I/120 ff*) die Stellungnahme der Beschwerdeführerin zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Der Abgabenbehörde wurde vorgehalten, dass der dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Arbeitsbogen des Prüfers Bilanzen für die Jahre 2008, 2009 und 2010 enthält, dem vorgelegten Akt aber nicht zu entnehmen ist, wann und in welcher Form diese Bilanzen der Abgabenbehörde zugekommen sind. Um entsprechenden Nachweis wurde ersucht, des Weiteren um Klärung, ob der auf der Bilanz 2008 mit Bleistift angebrachte handschriftliche Vermerk *an FA 30.11.09 (AP-Akt 293)* von einem Mitarbeiter der Abgabenbehörde stammt.

1.7. Mit Schreiben vom 3. Juli 2015 (*BFG-Akt I/128 ff*) führte die Abgabenbehörde dazu aus, die Übernahme der Bilanzen könne nicht mehr zweifelsfrei belegt werden. Aus dem handschriftlichen Vermerk sei zu schließen, dass die Bilanzen erst im Rahmen der

Außenprüfung an den Prüfer persönlich übergeben worden wären. Der Vermerk stamme nämlich weder von einem Mitarbeiter des Veranlagungsteams noch von einem Mitarbeiter der Poststelle. Die Handschrift sei auch nicht jene des Außenprüfers. Sämtliche Mitarbeiter des Veranlagungsteams und der Poststelle würden ihnen übergebene Poststücke unverzüglich mit einem Eingangsstempel oder mit einem handschriftlichen Vermerk samt Datum und Handzeichen versehen.

1.8. Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 16. Juli 2015 (*BFG-Akt I/302 ff*) das Schreiben der Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt und sie ersucht, die Überreichung beziehungsweise die Aufgabe der Bilanz zum 31.12.2008 zur Post durch den steuerlichen Vertreter nachzuweisen, beispielsweise durch den Rückschein über die Postaufgabe. Da im Eingaben-Evidenzbuch am 1. Dezember 2009 auch andere Eingaben an die Abgabenbehörde vermerkt waren, wurde um Vorlage der Kopie eines allfällig von der steuerlichen Vertretung der Postsendung beigelegten Begleitschreibens, welches auf die übermittelten Unterlagen hinweist, ersucht.

1.9. Mit Schreiben vom 28. September 2015 (*BFG-Akt I/313 ff*) gab die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dazu an, dass im Eingaben-Evidenzbuch Unterlagen aufgezeichnet werden, welche an die Abgabenbehörde gesendet werden. Da dies im Normalfall genüge, würden nicht zusätzlich Postaufgabescheine oder auch etwaige Begleitschreiben in Evidenz gehalten. Eingaben an die Abgabenbehörde, die an Rechtsmittelfristen gebunden sind, würden mittels Einschreiben beziehungsweise Rückantwortscheiben übermittelt. Da es sich im konkreten Fall lediglich um eine normale Eingabe handelte, könne ein solcher Nachweis nicht vorgelegt werden.

1.10. Die Kopie der Eintragung in die Eingaben-Evidenz der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin reicht alleine nicht aus, das Bundesfinanzgericht davon zu überzeugen, dass die Beschwerdeführerin jene Bilanz zum 31.12.2008 (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnungen und die Unternehmensanalysen samt dem im Anhang beigelegten Treuhandvertrag) bereits am 30. November 2009 im Postwege an die Abgabenbehörde übermittelt hat, die sich in dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akt der Abgabenbehörde befindet. Konkret ist die Bilanz zum 31.12.2008 gleich wie jene zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010 im Arbeitsbogen der Außenprüfung abgelegt. Weder die Bilanz zum 31.12.2008 noch jene zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010 tragen einen Eingangsstempel der Posteinlaufstelle der Abgabenbehörde, die üblicherweise sämtliche per Post eingehenden Unterlagen abstempelt. Im Veranlagungsakt der Abgabenbehörde befindet sich keine Bilanz und auch kein Begleitschreiben, das gewöhnlich verfasst wird, wenn gesondert von der elektronischen Übermittlung der Abgabenerklärung zusätzliche Unterlagen eingereicht werden. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin kann nach eigenen Angaben weder ein solches Schreiben noch einen Postaufgabeschein vorweisen. Zudem enthalten die für die Jahre 2008 bis 2010 elektronisch eingereichten Erklärungen an der dafür vorgesehenen Stelle keinen Hinweis darauf, dass Beilagen in Papierform an die Abgabenbehörde übermittelt werden. Danach ist davon auszugehen, dass diese Bilanzen, wie von der Abgabenbehörde behauptet, erst anlässlich der

Außenprüfung dem Prüforgan übergeben wurden. Dem steht nicht entgegen, dass das Prüfungsorgan selbst die Übernahme nicht belegen kann. Es ist Aufgabe der Beschwerdeführenden Partei, ihre Behauptung nachzuweisen, sie habe die Unterlagen bereits am 1. Dezember 2009 an die Abgabenbehörde übermittelt. Einen Nachweis dazu hat sie aber nach ihren eigenen Angaben nicht (Punkt III.1.9.). Dem in der mündlichen Verhandlung (*Niederschrift in BFG-Akt I/375*) von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argument, dass nach seiner langjährigen Erfahrung als Berater von ihm noch nie einem Finanzbeamten bei einer Prüfung ein Stück übergeben wurde, auf dem dieser nicht neben ihm hinaufgeschrieben habe „übergeben am so und so vielten“, ist zu entgegnen, dass es keinen Erfahrungsschatz des Inhalts gibt, nach dem jedes Prüfungsorgan der Abgabenbehörde tatsächlich immer diese Vorgangsweise wählt. Zu dem erstmalig in der mündlichen Verhandlung (*Niederschrift in BFG-Akt I/374*) von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argument, die Bilanz sei von einem Mitarbeiter ihrer Kanzlei am 1. Dezember 2009 persönlich bei der Abgabenbehörde übergeben worden, wird festgehalten, dass auch in diesem Fall zum Nachweis der Einreichung von Unterlagen von der Abgabenbehörde eine Empfangsbestätigung gefordert werden kann. Eine solche wurde dem Bundesfinanzgericht aber nicht vorgelegt. Zudem fehlt auf der im Arbeitsbogen der Außenprüfung abgelegten Bilanz ein bei dieser Vorgangsweise üblicherweise angebrachter Eingangsstempel der Abgabenbehörde. Der handschriftlich auf der Bilanz 2008 angebrachte Vermerk „an FA 30.11.09“ stammt, wie in der mündlichen Verhandlung (*Niederschrift in BFG-Akt I/375*) von der steuerlichen Vertretung bestätigt wurde, nicht von einem Mitarbeiter der Abgabenbehörde sondern von einem Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung. Nachweis für die Übernahme der Bilanz durch die Abgabenbehörde ist dieser Vermerk damit nicht. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist es für das Bundesfinanzgericht daher nicht erwiesen, dass die Beschwerdeführerin die Bilanz zum 31.12.2008 mit den in Informationen zum Beteiligungserwerb im Anhang (siehe oben Punkt II.2.2.) sowie den Treuhandvertrag bereits am 30. November 2009 im Postwege an die Abgabenbehörde übermittelte. Der Abgabenbehörde war demzufolge im Zeitpunkt der Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 am 20. Jänner 2010, des Körperschaftsteuerbescheides 2009 am 25. November 2010 und des Körperschaftsteuerbescheides 2010 am 25. November 2011 die Tatsache nicht bekannt, dass Herr Dkfm. I mit der Beschwerdeführerin einen Treuhandvertrag abgeschlossen hat, nach dem vereinbart wurde, dass Herr Dkfm. I als Gesellschafter der zu FN yy im Firmenbuch eingetragenen A-GmbH den Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft nicht für sich selbst, sondern treuhändig für die Beschwerdeführerin hält.

2. Zur Aktivierung der Beteiligung an der A-GmbH

2.1. Strittig ist die Frage, ob die Beteiligung an der A-GmbH aufgrund des zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn Dkfm. I abgeschlossenen Treuhandvertrages (*BFG-Akt I/70 ff*) in den Jahren 2008 bis 2010 steuerrechtlich dem Vermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist und die Wertminderungen dieser Beteiligung

durch Teilwertabschreibungen bei ihr steuerrechtlich aufwandswirksam sind. In diesem Zusammenhang ist auf Ebene der Beweiswürdigung zu klären, ob, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, am 2. Jänner 2008 zwischen ihr und ihrem Hauptgesellschafter Dkfm. I ein Treuhandvertrag errichtet wurde, der den Anforderungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht und der Vollzug des Vertrages auch so erfolgte, wie es unter Fremden üblich ist (siehe Punkt V.2.).

2.2. Die Abgabenbehörde führt in der Begründung zu den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden (Bericht über die Außenprüfung vom 20. Juli 2012 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Juli 2012) sowie in der Stellungnahme vom 31. Jänner 2013 zur Berufung (*BFG-Akt I/31 ff*) zur Aktivierung der relevanten Beteiligung vornehmlich aus, dass Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellten, bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nur dann als Betriebsvermögen gewidmet werden könnten, wenn sie dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich seien. Ein Unternehmer dürfe nicht durch willkürliche Maßnahmen Wirtschaftsgüter nur deswegen in seine Bilanz aufnehmen, weil sich im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen dadurch günstigere steuerliche Ausgangspositionen gewinnen ließen. Das Zuführen zum gewillkürten Betriebsvermögen aus bloß steuerlichen Überlegungen, etwa um eine bevorstehende Wertminderung oder einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern, sei unzulässig. Die Zuführung der Beteiligung an der A-GmbH als gewillkürtes Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Treuhandvereinbarung am 11. März 2009 sei aufgrund der aufgelaufenen Verluste und der sehr angespannten Finanzlage bekannt und dem Betrieb der Beschwerdeführerin nicht förderlich gewesen. Einziger Grund für eine Widmung als Betriebsvermögen wären die steuerlichen Vorteile gewesen. Des Weiteren sei die Beteiligung nicht zeitfolgerichtig erst im Zuge der Abschlussarbeiten und nicht als laufender Geschäftsvorfall eingebucht worden, weshalb eine Zurechnung zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 nicht möglich sei. Die Treuhandvereinbarung sei zudem erst im Rahmen der Betriebsprüfung 2008 bis 2010 am 11. Juni 2012 vorgelegt worden und werde als rückwirkendes Geschäft nicht anerkannt. Außerdem halte sie einem Fremdvergleich nicht stand.

2.3. In der Beschwerde vom 21. Jänner 2013 (*BFG-Akt I/13 ff*) führt die steuerliche Vertretung zum Ansatz der Beteiligung an der A-GmbH in der Bilanz der Beschwerdeführerin aus, Gewinnermittler nach § 5 Abs. 1 EStG könnten auch ein Wirtschaftsgut, das vorerst weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen sei, zum gewillkürten Betriebsvermögen erklären, sofern es in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich sei. Im konkreten Fall biete es sich für ein Vermögen verwaltendes Unternehmen wie jenes der Beschwerdeführerin geradezu an, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu halten. Die Widmung zum Betriebsvermögen werde regelmäßig durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert. Ob ein Wirtschaftsgut

als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sei, liege in der Entscheidung des Steuerpflichtigen. Die Beteiligung des Herrn Dkfm. I an der A-GmbH sei von ihm im Rahmen einer Kapitalerhöhung erworben und zunächst im Privatvermögen gehalten worden. Dies deshalb, weil der damalige Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH eine Beteiligung von Kapitalgesellschaften an diesem Unternehmen strikt ablehnte. Als jedoch Ende 2007 klar geworden sei, dass die Gesellschaft aufgrund der regen Investitionstätigkeit zusätzlichen Eigenkapitalbedarf habe und Herr Dkfm. I in der Beschwerdeführerin über entsprechende Liquidität verfügte, habe gegenüber dem Geschäftsführer der A-GmbH durchgesetzt werden können, dass die Beteiligung in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin eingelegt werden konnte. Zu diesem Zeitpunkt habe Dkfm. I keinesfalls davon ausgehen können, dass sich die A-GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinde. Mit dem Treuhandvertrag habe Dkfm. I erklärt, die Beteiligung nicht für sich selbst sondern treuhändisch für die Beschwerdeführerin zu halten. Die Stammeinlage an der A-GmbH in Höhe von 330.000,00 € sei im Verrechnungswege durch das Gesellschafterverrechnungskonto belastet beziehungsweise gutgeschrieben worden. Sowohl Treuhandvertrag als auch die Einlage in das Betriebsvermögen seien allerdings nicht erst mit der notariellen Beglaubigung des Treuhandvertrages am 11. März 2009 erfolgt sondern bereits mit Abschluss des Treuhandvertrages am 2. Jänner 2008.

2.4. Ein Treuhandverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter ist steuerlich nicht als erwiesen anzunehmen, wenn es den Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht entspricht (siehe Punkt IV.II.). Ein bedeutendes Kriterium für die Anerkennung ist die rechtzeitige Offenlegung des Treuhandverhältnisses gegenüber der Abgabenbehörde (siehe unten Punkt IV.2.5. und 7.). Diesbezüglich ist für das Bundesfinanzgericht die Tatsache erwiesen, dass die Beschwerdeführerin den relevante Treuhandvertrag der Abgabenbehörde erst anlässlich der Außenprüfung, die am 11. Juni 2012 begann, bekanntgegeben hat (siehe oben Punkt III.1.).

2.5. Rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschaftern müssen für eine steuerliche Anerkennung zudem einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch im Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (siehe unten Punkt IV.2.3. und 4.). Diesen Erfordernissen wird das Treuhandverhältnis im streitgegenständlichen Verfahren in mehrfacher Hinsicht nicht gerecht.

2.6. Von der Beschwerdeführerin wurden als Beweis für die treuhändige Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zwei Schriftstücke in Kopie vorgelegt:

- a) das Protokoll zur Generalversammlung der A-GmbH vom 16. Jänner 2008 (*BFG-Akt I/63 f*). Das Protokoll ist nicht unterzeichnet und weist unter den Anwesenden Herrn Dkfm. I mit dem Vermerk *i.V. Beschwerdeführerin* aus.

b) den ebenfalls nicht unterzeichneten Aktenvermerk vom 28. Dezember 2007, wonach die Gesellschafter der A-GmbH *die Übertragung ihrer Anteil auf ihre Kapitalgesellschaften im Treuhandwege und die Bürgschaftsübernahme für eine Bankfinanzierung durch die Treugebergesellschaften* beschlossen haben sollen (BFG-Akt I/59).

Diese Schriftstücke reichen als Nachweis für die Behauptung der Beschwerdeführerin nicht aus, sie habe das wirtschaftliche Eigentum der Beteiligung an der A-GmbH bereits am 2. Jänner 2008 durch Unterzeichnung des Treuhandvertrages an diesem Tag erworben. Sie dokumentieren weder, dass am 2. Jänner 2008 tatsächlich ein Treuhandvertrag unterzeichnet wurde noch sind sie Beleg dafür, dass der unterfertigte, mit 11. März 2009 datierte Treuhandvertrag so, wie zwischen Fremden üblich, auch vollzogen wurde.

2.7. Die Beschwerdeführerin wurde vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 17. Februar 2015 (BFG-Akt I/48 ff) aufgefordert, ihr Vorbringen in der Beschwerde, entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde sei die Beteiligung nicht nachträglich sondern bereits am 2. Jänner 2008 buchhalterisch erfasst worden, durch folgende Unterlagen nachzuweisen:

- a) Ausdruck der Konten, auf denen die relevanten Buchungen und Gegenbuchungen samt Buchungs- und Belegdatum ersichtlich sind.
- b) Vorlage von Kopien aller relevanten Buchungsbelege (interne und externe) mit Buchungs- oder Kontierungsstempel.

2.8. Mit Antwortschreiben vom 24. März 2015 gab die Beschwerdeführerin dazu bekannt (BFG-Akt I/54 ff):

Die Buchhaltung der Beschwerdeführerin wird selbst und nicht von der Steuerberatungskanzlei erstellt. Auf Nachfrage in der Kanzlei wurde die Auskunft erteilt, alle relevanten Unterlagen zu übermitteln, die Buchungen werden im Rahmen der Bilanz eingestellt. Als Nachweis über die Information an die Steuerberatungskanzlei wird auf den ähnlich gelagerten Fall der B-GmbH verwiesen. Die Buchhaltung derselben wird in der Steuerberatungskanzlei erstellt. Aus dem beiliegenden Kontoblatt der B-GmbH ist ersichtlich, dass hier die Buchung mit 2.1.2008 erfolgte.

Beigelegt waren je ein Ausdruck eines Kontoblattes der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin einerseits für die angesprochene B-GmbH (BFG-Akt I/74) und andererseits für die Beschwerdeführerin (BFG-Akt I/75).

2.9. Nachdem das Antwortschreiben dem Ersuchen des Bundesfinanzgericht nicht entsprach, wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Juli 2015 (BFG-Akt I/302 ff) erneut zur Übermittlung von Unterlagen aufgefordert, und zwar um:

- a) einen vollständigen Ausdruck von Konto Nr. 830, Konto Nr. 3681 sowie Konto Nr. 8260 für das Jahr 2008, auf dem sämtliche Kontoinformationen ersichtlich sind, somit auch das jeweilige Buchungsdatum.

- b) Kopien der Buchungsbelege samt Buchungs- oder Kontierungsstempel zu allen auf diesen Konten verbuchten Geschäftsfälle.
- c) sonstige geeignete Unterlagen (zB datierte Arbeitsprotokolle, Arbeitsanweisungen), anhand derer die tatsächliche Erfassung der Einbuchung nachvollzogen werden kann.

2.10. Des Weiteren wurde der Beschwerdeführerin ein von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegtes Gutachten (*BFG-Akt I/162 ff*) zur Kenntnis gebracht, in dem sich die Kopie eines Schreibens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2009 befindet (*BFG-Akt I/184*), gerichtet an Herrn Mag. M, unter anderem betreffend *gesetzwidrige Bilanzkosmetik, Rückdatierung von Verträgen und Verdacht der Abgabenhinterziehung*. Da der Inhalt dieses Schreibens im Widerspruch zum Vorbringen im Beschwerdeverfahren steht, wurde vom Bundesfinanzgericht um ausführliche Stellungnahme ersucht (*BFG-Akt I/305*), insbesondere sollte

- a) die steuerliche Vertretung umfassend den Wissensstand bezüglich der Rückdatierung der Treuhandvereinbarung vom 2. Jänner 2008 erläutern und dem Bundesfinanzgericht diesbezüglich sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel vorlegen.
- b) eine Kopie des Protokolls jener Generalversammlung der A-GmbH übermittelt werden, in der (lt. Protokoll zur Generalversammlung am 30. Juli 2009) in Abwesenheit von Mag. M durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin *die Problematik der treuhänderischen Übernahme von Gesellschaftsanteilen, deren Werthaltigkeit im Zeitpunkt der Treuhandnahme, der Zeitpunkt der Treuhandgabe, die unterschiedliche Behandlung und Bewertung der Teilwertberichtigungen in den Jahresabschlüssen der beteiligten Gesellschaften durch die jeweiligen Gesellschaftergeschäftsführer und der Ausweis des einmaligen Investitionszuschusses als außerordentlicher Gewinn im Jahresergebnis 2007* besprochen wurde. Es handelt sich um jene Generalversammlung, die vor der Generalversammlung am 30. Juli 2009 stattfand.

2.11. Im Antwortschreiben vom 28. September 2015 (*BFG-Akt I/313*) verweist die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin auf die Ausführungen des Antwortschreibens vom 24. März 2015 und führt ergänzend aus, dass zusätzliche Unterlagen nicht mehr vorgelegt werden könnten, da sie die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 von der Mag. M Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft übernommen habe. Im Rahmen der Standortübersiedlung und Harmonisierung der EDV Systeme könne auf Unterlagen wie Arbeitsprotokolle etc. leider nicht mehr zugegriffen werden. Als steuerliche Vertretung habe sie den Kundenstock von der Mag. M Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft übernommen und im Zeitraum Mai bis Juli 2009 den Jahresabschluss 2008 erstellt. Im Zuge dieser Arbeiten wären sie auf Ungereimtheiten bei diversen Bilanzpositionen aufmerksam geworden. Umgehend sei eine Gesellschafterversammlung bei der A-GmbH anberaumt und sämtliche Gesellschafter, welche bei dieser Versammlung anwesend waren, auf

die Bilanzmalversationen, hingewiesen worden. Bei der Generalversammlung seien sämtliche Gesellschafter mit Ausnahme von Mag. M anwesend gewesen. Anlässlich dieser Gesellschafterversammlung sei auch darauf hingewiesen worden, dass aufgrund der erst später erfolgten notariellen Beglaubigung der Treuhandvereinbarungen es hinsichtlich der Anerkennung dieser Treuhandvereinbarungen zu Erklärungsbedarf kommen könne. Dies insoweit, als dass die Finanzverwaltung unterstellen könnte, dass auch die Treuhandvereinbarung selbst erst nachträglich erstellt wurde, was allerdings nicht der Fall wäre. Zudem sei von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin darauf hingewiesen worden, dass es bezüglich der Bewertung der Anteile Probleme geben werde, da Mag. M seine treuhändisch gehaltene Beteiligung bereits in der Bilanz zum 31.12.2007 wertberichtigt habe. Aus diesem Grunde sei hinsichtlich der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31.12.2008 auch der Einlagewert von 330.000,00 € um 25% wertberichtigt worden. Über diese Versammlung sei kein Protokoll geführt worden, da kurz darauf eine neuerliche Generalversammlung von Mag. M am 30. Juli 2009 einberufen wurde.

2.12. Im Hinblick auf die wiederholte Argumentation, die Beteiligung an der A-GmbH sei in das Betriebsvermögen treuhändig eingelegt worden und der Tatsache, dass ein Evidenzkonto im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG, das den veränderten Einlagestand ausweisen müsste, trotz gesetzlicher Verpflichtung der Steuererklärung 2008 nicht angeschlossen war, wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2015 (*BFG-Akt I/48*) diesbezüglich zur Stellungnahme aufgefordert und dazu angehalten, den Ausweis der in der Bilanz zum 31.12.2008 mit 247.500,00 € passivierten Verbindlichkeit mit der Bezeichnung *Verr. Kto. Treuhandschaft* zu rechtfertigen und den Gläubiger bekannt zu geben.

2.13. Die Beschwerdeführerin führt in ihrem Antwortschreiben vom 24. März 2015 (*BFG-Akt I/54 ff*) dazu aus, Herr Dkfm. I habe die liquiden Mittel, welche zum Erwerb der Beteiligung an der A-GmbH notwendig waren, in der Form von Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt. Da Herr Dkfm. I einen Anspruch auf Rückzahlung dieses Darlehens habe, müsse dieses Verrechnungskonto als Fremdkapital ausgewiesen werden.

2.14. Das Bundesfinanzgericht forderte daraufhin die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Juli 2015 (*BFG-Akt I/302 ff*) zur Vorlage folgender Unterlagen auf:

- a) eine Kopie des Darlehensvertrages.
- b) einen Ausdruck jenes Kontos der Buchhaltung, auf dem die Zuzählung der Darlehensvaluta (Zugang der liquiden Mittel) verbucht ist.
- c) Kopien aller relevanten Buchungsbelege samt Buchungs- und Kontierungsstempel.
- d) eine Kopie jenes Bankbeleges, der den Zugang der liquiden Mittel ausweist.

2.15. Im Antwortschreiben vom 28. September 2015 (*BFG-Akt I/313 f*) hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin keine zum Darlehensvertrag geforderten Unterlagen vorgelegt und diesbezüglich auch keine Stellungnahme abgegeben.

2.16. Das Vorbringen zum Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligung an der A-GmbH durch die Beschwerdeführerin ist nicht schlüssig. Es ist in sich selbst widersprüchlich, wenn einerseits die Einlage des wirtschaftlichen Eigentums durch den Hauptgesellschafter der Beschwerdeführerin, Herr Dkfm. I, behauptet wird, andererseits aber vorgebracht wird, dass der Erwerb über ein von Dkfm. I gewährtes Darlehen fremdfinanziert wurde. Beides wiederum steht im Gegensatz zur Festlegung in Punkt *Zweitens* des Treuhandvertrages, wonach zum Zeitpunkt der Ausfertigung des Vertrages das Entgelt in der Form bereits entrichtet war, dass die von Dkfm. I aufgebrachte Stammeinlage von 330.000,00 € dem Gesellschafterverrechnungskonto des Herrn Dkfm. I *belastet bzw. gutgeschrieben* wurde. Buchhalterisch und bilanziell umgesetzt wurden zeitgerecht weder die Einlage noch die darlehensfinanzierte Anschaffung und auch keine Anschaffung mit einer dem Punkt *Zweitens* des Treuhandvertrages entsprechenden Verrechnung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto.

2.17. Die Beschwerdeführerin hat wiederholt die Verbuchung des Beteiligungserwerbes als Geschäftsfall in der laufenden Buchhaltung, die von ihr selbst und nicht von der steuerlichen Vertretung geführt wird, behauptet, einen Nachweis dazu trotz Aufforderung aber weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde noch vor dem Bundesfinanzgericht erbracht. Mit einem Ausdruck des Kontoblattes der fremd zur Beschwerdeführerin stehenden Gesellschaft B-GmbH (*BFG-Akt I/74*) lässt sich die laufende Verbuchung nicht nachweisen. Auch der Ausdruck des Kontos 830 aus der Buchhaltung der steuerlichen Vertretung (*BFG-Akt I/75*), auf dem die Um- und Nachbuchungen zu den Beteiligungen dargestellt sind, ist dazu nicht geeignet. Die Buchungen auf Konto Nr. 830 zeigen unzweifelhaft, dass der Beteiligungserwerb nicht als laufender Geschäftsfall verbucht wurde. Das Konto mit der Bezeichnung *Beteiligungen sonstige* zeigt einen *Kontostand alt* von 0,00 € und einen *Saldo neu* von 115.500,00 €, jenen Wert, der dem in der Bilanz zum 31.12.2008 (*AP-Akt 302 und 317*) ausgewiesenen Wert der Beteiligung an der A-GmbH entspricht. Es dokumentiert somit lückenlos die Buchungen zum aktivierten Beteiligungswert. Zum Datum 31.12. 2008 wurde als *U.u.N.* (Um- und Nachbuchung) die Beteiligung an der A-GmbH mit einem Wert von vorerst 330.000,00 € im Soll eingebucht und zum selben Stichtag mit der Buchung desselben Betrages im Haben wieder storniert (Buchungstext: *Korr. Einlagewert Beteiligung A-GmbH*). Ebenfalls zum 31.12.2008 wurde auf Konto Nr. 830 unter dem Buchungstext *Korr. Einlagewert Beteiligung A-GmbH* ein Wert von 247.500,00 € im Soll gebucht und im Haben mit dem Text *30% TWA-AFA Beteiligung 2008* ein Betrag von 132.000,00 €, womit sich als Saldo auf Konto 830 der Bilanzwert der Beteiligung an der A-GmbH von 115.500,00 € ergibt. Sämtliche Buchungen sind von der steuerlichen Vertretung jedenfalls erst nach Ablauf des Jahres 2008 durchgeführt worden, ihren Angaben im Antwortschreiben vom 28. September 2015 (*BFG-Akt I/313 f*) zufolge im Zeitraum Mai bis Juli 2009, in dem sie den Jahresabschluss der Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 erstellt hat. Dies bestätigt auch der Kontendruck vom 7. Jänner 2010 zu Kontonummer 3681 (*AP-Akt 478*), der mit Buchungsdatum 7. April 2009 als Eröffnungsbuchung für das Jahr 2009 auf dem Verrechnungskonto Treuhandschaft die Verbindlichkeit noch mit 330.000,00 € und nicht

mit dem korrigierten Wert von 247.500,00 € ausweist. Am 20. April 2009 wurde beim Firmenbuch der (später korrigierte) Jahresabschluss zum 31.12.2008 eingereicht, der im Anlagespiegel einen Zugang an Finanzanlagen im Wert von 330.000,00 € und eine Teilwertberichtigung von 99.000,00 € auf 231.000,00 € ausweist (*BFG-Akt II/96 bis 102*). Der von der steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung (*Niederschrift in BFG-Akt I/391 f*) vorgetragenen Argumentation, dass sich aus ihrem Schreiben vom 8. Juli 2009 an Mag. M (*BFG-Akt I/184*) im dritten Absatz ein Hinweis auf die zeitgerechte Verbuchung ergebe, kann das Bundesfinanzgericht nicht beitreten. An dieser Stelle wird Herrn Mag. M die gesetzwidrige Rückdatierung des Treuhandvertrages entgegengehalten sowie die ebenfalls gesetzwidrige zu hohe Bewertung der Einlage der Beteiligung. Ein Nachweis für die zeitgerechte Verbuchung des Geschäftsfalles ist darin nicht zu erkennen. Das Bundesfinanzgericht geht daher von der Tatsache aus, dass die angeführten Korrekturbuchungen von der steuerlichen Vertretung erst nach dem 20. April 2009 vorgenommen wurden. Ohne den Nachweis der zeitgerechten Verbuchung in der laufenden Buchhaltung der Beschwerdeführerin ist für das Bundesfinanzgericht das Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht erwiesen, dass der Beteiligungserwerb auf Basis eines bereits am 2. Jänner 2008 unterfertigten Treuhandvertrages erfolgte.

2.18. Entgegen den Buchungstexten in Konto 830 (siehe oben Punkt III.2.17.) und dem wiederholten Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Beschwerdeverfahren wurde keine Einlage der Beteiligung gebucht. Sowohl die stornierte Buchung der Beteiligung mit 330.000,00 € als auch die endgültige Buchung des Beteiligungserwerbes mit 247.500,00 € weisen als Gegenkonto eine Fremdkapitalposition aus, das *Konto 3681* mit der Bezeichnung *Verr. Kto. Treuhandschaft*. Diese Verbindlichkeit steht der Annahme einer Einlage entgegen, die mangels Kapitalerhöhung unternehmensrechtlich des Ausweises einer Kapitalrücklage bedurft hätte und steuerrechtlich jedenfalls des Ausweises im steuerlichen Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG. Dass es sich dabei um eine Verbindlichkeit und nicht um Eigenkapital der Beschwerdeführerin handelt, hat die Beschwerdeführerin in ihrem Antwortschreiben vom 24. März 2015 (*BFG-Akt I/54 ff*) letztlich bestätigt, in dem sie ausführt, dass Herr Dkfm. I diesbezüglich *einen Anspruch auf Rückzahlung dieses Darlehens* habe.

2.19. Gegen eine vertragskonforme Umsetzung des Treuhandverhältnisses und ein zeitgerechtes Erfassen des Beteiligungserwerbes zum 2. Jänner 2008 in der laufenden Buchhaltung spricht die Tatsache, dass die Beteiligung nicht mit dem sich in Punkt *Zweitens* des Treuhandvertrages festgelegten Anschaffungswert in Höhe der Stammeinlage von 330.000,00 € aktiviert und die Kaufpreisverbindlichkeit nicht mit diesem Betrag auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters Dkfm. I passiviert wurde. Der von der Beschwerdeführerin argumentierte Wertverlust der Beteiligung im Lauf des Jahres 2008 hätte dann durch eine Teilwertabschreibung um 214.500,00 € berücksichtigt werden müssen, nicht aber zu einer Korrektur der Anschaffungskosten auf 247.500,00 € und Teilwertabschreibung um 132.000,00 € führen dürfen. Keinesfalls hätte sich kongruent dazu die Verbindlichkeit gegenüber dem Veräußerer auf 247.500,00 € reduziert. Ein

fremd zur Beschwerdeführerin stehender Veräußerer (des wirtschaftlichen Eigentums) der Beteiligung hätte die Reduktion seiner Kaufpreisforderung aufgrund einer nach der Veräußerung erfolgten Wertminderung nicht akzeptiert.

2.20. Fremdunüblich ist in diesem Zusammenhang zudem das Fehlen einer klaren Vereinbarung im Treuhandvertrag zur Entrichtung des Kaufpreises für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligung an der A-GmbH. Punkt *Zweitens* des Treuhandvertrages hält zur Form der bereits erfolgten Bezahlung fest, dass die (von Dkfm. I iHv 330.000,00 € in die A-GmbH einbezahlte) Stammeinlage *im Verrechnungswege durch das Gesellschafterverrechnungskonto Dkfm. I belastet bzw. gutgeschrieben* wurde. Tatsächlich gebucht wurde die oben erwähnte Verbindlichkeit *Verr. Kto. Treuhandschaft auf Konto 3681* im Rahmen der Um- und Nachbuchungen, vorerst mit 330.000,00 €, dann nach Stornierung mit 247.500,00 €. Sie ist in den Bilanzen zum 31.12.2008 (*AP-Akt 305 und 321*), zum 31.12. 2009 (*AP-Akt 364 und 380*) und zum 31.12.2010 (*AP-Akt 414 und 431*) mit diesem Wert unverändert ausgewiesen. Einer fremdüblichen Form der Bezahlung entspricht dies nicht. Die gewählte Vorgangsweise zeigt, dass der Kaufpreis entgegen der Treuhandvereinbarung (willkürlich) veränderbar war. Zudem fehlt eine Regelung bezüglich Tilgung und Verzinsung der Verbindlichkeit. Ein fremd zur Beschwerdeführerin stehender Veräußerer hätte die Kaufpreisentrichtung in Form der reinen Verbuchung einer durch die Käuferin beliebig veränderbaren Kaufpreisverbindlichkeit ohne Regelung hinsichtlich Tilgung und Verzinsung jedenfalls nicht akzeptiert.

2.21. Auch die im Treuhandvertrag festgehaltene Vereinbarung über das Treuhandentgelt hält einem Fremdvergleich nicht stand. Nach Punkt *Siebtens* des Treuhandvertrages erhält der Treuhänder jeweils 10% des auf den Geschäftsanteil der A-GmbH entfallenden Teiles des von der Gesellschaft ausgeschütteten Reingewinnes. Vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 17. Februar 2015 (*BFG-Akt I/48 ff*) zur Angemessenheit des vereinbarten Treuhandentgeltes befragt, führt die Beschwerdeführerin im Antwortschreiben vom 24. März 2015 (*BFG-Akt 54 ff*) Folgendes aus:

Dies wurde als Treuhandkommission vereinbart und sollte die Dienstleistungen, wie Vertretungen bei den Gesellschaftersitzungen usw. abdecken. Da zwar dem Treuhänder aus der Verwaltung und der Veräußerung des Treugutes keine Risiken erwachsen durften, somit laut Vertrag alle Kosten und Lasten ausschließlich vom Treugeber zu tragen waren, musste dem Treuhänder für Wirtschaftsjahre, in denen Ausschüttungen möglich waren, dennoch eine Dienstleistungsentschädigung zugesagt werden.

2.22. Mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin das Bundesfinanzgericht nicht überzeugen. Üblicherweise werden die (vornehmlich in der Teilnahme an den Generalversammlungen bestehenden) Leistungen eines anteilsverwaltenden Treuhänders pauschal abgegolten, wobei die Pauschalsätze jedenfalls nach der Leistung des Treuhänders und nicht jener eines Dritten bemessen werden. Ein der Beschwerdeführerin fremd gegenüberstehender Treuhänder würde nicht akzeptieren, in Verlustjahren des Unternehmens, dessen Anteil er zu verwalten hat, kein Treuhandentgelt zu erhalten.

Umgekehrt würde ein fremd zum Treuhänder stehender Treugeber nicht tolerieren, dass der Treuhänder ohne Limit 10% des Gewinnes der Beteiligungsgesellschaft abschöpfen kann. Die Gewinnsituation des Unternehmens steht in keinerlei Zusammenhang mit den in Punkt *Drittens* des Treuhandvertrages angeführten Leistungen des Treuhänders (siehe oben Punkt II.1.9.), die sich im Kern auf den Vollzug der Aufträge des Treugebers reduzieren. Das vereinbarte Treuhandentgelt, das nicht mit den Leistungen des Treuhänders sondern jenen der Beteiligungsgesellschaft korreliert, ist unangemessen und kann daher nicht fremdüblich sein. Es erklärt sich nur aus dem mangelnden Interessensgegensatz der Vertragsparteien aufgrund der Personenidentität zwischen dem Geschäftsführungsorgan der Beschwerdeführerin (Treugeberin) und ihrem Gesellschafter (Treuhand).

2.23. Die Beschwerdeführerin wurde vom Bundesfinanzgericht im Schreiben vom 16. Juli 2015 (*BFG-Akt I302 ff*) zur Stellungnahme zu den Ausführungen in der Beschwerde aufgefordert, Herr Dkfm. I habe die Beteiligung an der A-GmbH aus den Gründen zunächst im Privatvermögen gehalten (kursive Schreibweise im Original der Beschwerde),

da der damalige Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH, N, eine Beteiligung von Kapitalgesellschaften diesem Unternehmen strikt ablehnte. Als jedoch Ende 2007 klar wurde, dass die Gesellschaft aufgrund der regen Investitionstätigkeit zusätzlichen Eigenkapitalbedarf hat und Herr Dkfm. I in der Beschwerdeführerin über entsprechende Liquidität verfügte, konnte gegenüber dem Geschäftsführer der A-GmbH durchgesetzt werden, dass die Beteiligung in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin eingelegt werden konnte.

Die Beschwerdeführerin wurde diesbezüglich zur Darlegung aufgefordert,

- a) aus welchen Gründen zivilrechtlich der Gesellschafterwechsel (trotz Zustimmung) nicht vollzogen, die Beteiligung somit nicht in die Beschwerdeführerin eingelegt wurde.
- b) ob es, abgesehen von steuerrechtlichen Argumenten, andere Gründe für die gewählte Treuhandkonstruktion gab.

2.24. Im Antwortschreiben vom 28. September 2015 (*BFG-Akt I/313 f*) hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dazu Folgendes ausgeführt:

Wirtschaftliche Gründe für die Übertragung der Anteile an der A-GmbH an die Beschwerdeführerin lagen vor allem auch in der Absicherung der rechtlichen Ansprüche. Für den Fall einer Erkrankung bzw. des Ablebens von Dkfm. I sollte so auch sichergestellt werden, dass die rechtlichen und wirtschaftlichen Ansprüche, welche sich aus dieser Beteiligung ergaben, in der Bilanz der Beschwerdeführerin dokumentiert sind und selbstverständlich auch von dieser betrieben werden können. Rechtsnachfolger hätten zwar auch jederzeit Einsicht in die Geschäftsunterlagen der A-GmbH nehmen können. Allerdings hätte ein buchmäßiger Nachweis der Forderungen bzw. Ansprüche von Herrn Dkfm. I nicht erbracht werden können, da dieser selbst ja nicht zur Buchführung verpflichtet war. Man wollte

eine aussagekräftige und nachhaltige Forderungsdokumentation erreichen. Der zivilrechtliche Gesellschafterwechsel wurde vor allem aus Kostengründen nicht vollzogen, man wählte die wesentlich günstigere Konstruktion einer Treuhandvereinbarung.

2.25. Die Ausführungen überzeugen nicht. Dass die treuhändige Übertragung der Beteiligung an der A-GmbH rechtliche und wirtschaftliche Ansprüche von Rechtsnachfolgern des Herrn Dkfm. I *durch Dokumentation in der Bilanz* sicherstellt, ist nicht nachvollziehbar. Die Übertragung der Beteiligung führt nicht zu einer Sicherung der Ansprüche der Rechtsnachfolger aus der Beteiligung sondern zu einem Verlust derselben, gehen sie doch mit der Übertragung auf die Beschwerdeführerin über. Unverständlich ist daher auch die Argumentation, dass mit der Übertragung der Beteiligung eine *aussagekräftige und nachhaltige Forderungsdokumentation* für die Rechtsnachfolger erreicht werden kann. Bei einem Beteiligungserwerb werden nicht Forderungen aus der Beteiligung bilanziert sondern der Anschaffungswert der Beteiligung selbst aktiviert. Im konkreten Fall fehlt im Übrigen sogar der Nachweis einer zeitnahen und vertragskonformen Verbuchung des Beteiligungserwerbes (dazu oben Punkt III.2.17. sowie unten Punkt III.2.18. bis 20.), dies widerspricht dem vorgetragenen Zweck einer aussagekräftigen und nachhaltigen Dokumentation. Schuldig blieb die Beschwerdeführerin eine Erklärung für die Tatsache, dass die Übertragung im Wege der Treuhandschaft gerade dann vorgenommen wurde, als sie nicht mehr erforderlich war. Solange die Übertragung des Anteiles zivilrechtlich nicht zulässig war, wäre die Vereinbarungstreuhand eine sinnvolle Möglichkeit gewesen, unter fremdüblichen Voraussetzungen, offengelegt gegenüber der Abgabenbehörde, sonst aber im Geheimen, das wirtschaftliche Eigentum mit steuerlicher Wirkung zu übertragen. Danach wäre der transparenten zivilrechtlichen Übertragung nichts mehr im Wege gestanden, das vorgetragene Argument der Kosten ist für das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang von geringer Relevanz.

2.26. Abschließend und zusammenfassend betrachtet steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses vorgenommenen Buchungen durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin nur den Zweck verfolgten, die bei Dkfm. I steuerlich nicht verwertbaren Wertverluste der Beteiligung an der A-GmbH bei der Beschwerdeführerin einkommensmindernd geltend zu machen. Die Stoßrichtung der Steuervermeidung verdeutlicht im Übrigen auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin ohne jeglichen Verpflichtungsgrund ihren Hauptgesellschafter Dkfm. I durch Zahlung von 220.000,00 € aus seiner Realschuldnerschaft bezüglich seines privaten Wertpapierdepots befreite und auch diese Zahlung über nicht gerechtfertigte Buchungen steuermindernd geltend machte (siehe unten Punkt III.3.).

3. Zur Rückstellung für Bürgschaften

3.1. Strittig ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der Verpfändung des in Punkt II.4. angeführten Wertpapierdepots samt den zugehörigen Konten zum

Bilanzstichtag 31.12.2008 mit einem Aufwand rechnen musste, der das abgelaufene Jahr 2008 betraf, sodass die Dotation einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (siehe unten Punkt IV.3.) gerechtfertigt war.

3.2. Die Abgabenbehörde führt in der Begründung zu den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden (Bericht über die Außenprüfung vom 20. Juli 2012 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Juli 2012) sowie in der Stellungnahme vom 31. Jänner 2013 zur Berufung (*BFG-Akt I/31 ff*) aus, dass (kursive Schreibweise im Original) *eine Rückstellung für eine Haftung der Beteiligung* nicht möglich sei. Die Beteiligung an der A-GmbH sei dem Privatvermögen von Dkfm. I zuzurechnen. *Eine betriebliche Veranlassung der Haftungsübernahme* der Beschwerdeführerin sei nicht zu erkennen.

3.3 Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde vom 21. Jänner 2013 (*BFG-Akt I/13 ff*) auf das Wesentliche reduziert vor, dass aufgrund der katastrophalen Geschäftsentwicklung der A-GmbH in der Wintersaison 2008/2009 und im Frühjahr 2009 klar gewesen sei, dass bei der Beschwerdeführerin (neben der Abwertung des Beteiligungsansatzes) die *Rückstellung für die Inanspruchnahme der Haftung (Bürgschaft) im Ausmaß von 220.000,00* zu bilden war. Diese Rückstellung sei nötig geworden, da klar war, *dass seitens der Hausbank der Lifte Pettneu/Arlberg GmbH diese Haftung im Jahr 2009 in Anspruch genommen werde. Diese gezogene Bürgschaft werde zwar im Zahlungszeitpunkt einer Beteiligung gleichgesetzt und sei dieser somit zuzurechnen, aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Situation der A-GmbH sei allerdings eine Teilwertabschreibung im gleichen Ausmaß nötig* geworden. Da im Oktober 2009 klar gewesen sei, *dass dieser Verlust eintreten werde*, sei dieser entsprechend dem Imparitätsprinzip mittels Rückstellung zu berücksichtigen.

3.4. Das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. Februar 2015 (*BFG-Akt I/48 ff*) um Vorlage jenes Bürgschaftsvertrages (Verpflichtungserklärung) ersucht, der den Ausweis der *Rückstellung für Bürgschaften in Höhe von 220.000,00 €* in der Bilanz zum 31.12.2008 (*AP-Akt 304*) rechtfertigt. Des Weiteren wurden bezüglich der Verpfändung des Wertpapierdepots Nr. 001 bei der A-Bank samt zugehörigem Verrechnungskonto Nr. 002 und Festgeldkonto Nr. 003 folgende Unterlagen von der Beschwerdeführerin angefordert:

- a) Eine Kopie des Pfandvertrages (Verpfändungserklärung).
- b) Kopien der Depotauszüge für die Zeit ab Verpfändung bis zur Freigabe.
- c) Kopien jener Buchhaltungskonten, auf denen die relevanten Geschäftsfälle hinsichtlich des Depots (Zu- und Abgänge, Erträge und Aufwendungen bzw. Bewegungen am Verrechnungskonto) während des Bestandes des Pfandvertrages verbucht wurden.
- d) Kopie der Vereinbarung beziehungsweise Erklärung zur Freigabe des Depots.

3.5. Die mit Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 24. März 2015 (*BFG-Akt I/54 ff*) vorgelegte Verpfändungserklärung zum Festgeldkonto (*BFG-Akt I/111 f*) ist nicht auf die Beschwerdeführerin ausgestellt sondern auf Dkfm. I. Gefertigt ist sie gleichfalls durch Dkfm. I persönlich (ohne Hinweis auf eine Zeichnung für die Beschwerdeführerin). Ebenso verhält es sich mit der Vertragsunterzeichnung der Kontoeröffnung des Festgeldkontos (*BFG-Akt I/113 f*). Verpfändungserklärung und Kontoeröffnung sind datiert mit 10. April 2008. Die angeforderten Unterlagen zum Wertpapierdepot und dem zugehörigen Verrechnungskonto (Verpfändungserklärung und Depotauszüge) waren dem Antwortschreiben vom 24. März 2015 nicht beigelegt.

3.6. Zu den angeforderten Buchhaltungskonten führt die Beschwerdeführerin im zitierten Schreiben unter Punkt 11.c. (*BFG-Akt I/57*) aus, Kopien jener Buchhaltungskonten, auf denen die Geschäftsfälle hinsichtlich des Depots verbucht wurden, könnten nicht vorgelegt werden, da (kursive Schreibweise im Original) *mit Verpfändung die entsprechenden Unterlagen im Akt der Sparkasse verblieben sind und eine laufende Verbuchung der Aufwendungen und Erträge im Rahmen der Beschwerdeführerin nicht möglich war.*

3.7. Bezüglich der Depotfreigabe (Punkt III.3.4.d) wurde ein an die A-Bank gerichtetes Schreiben der Beschwerdeführerin vorgelegt (*BFG-Akt I/117*), in dem sie von ihrem Konto um Überweisung eines Betrages von 220.000,00 € mit der Textierung ersucht:

Überweisung erfolgt gegen Freigabe des Wertpapierkontos 001 sowie des VK 002 und des Festgeldkontos 003 erfolgt.

Das Schreiben ist mit 1.10.2009 datiert und von Dkfm. I für die Beschwerdeführerin gezeichnet.

3.8. Da dem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes um Vorlage von Unterlagen zum Wertpapierdepot Nr. 001 samt zugehörigem Verrechnungskonto Nr. 002 nicht entsprochen wurde, forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16.7.2015 (*BFG-Akt I/302 ff*) auf,

- a) bekanntzugeben, wer Inhaber des Wertpapierdepots und des Verrechnungskontos ist.
- b) eine Kopie der von Kontoinhaber und Kreditinstitut (A-Bank) gefertigten Depot- und Kontoeröffnung zu übermitteln.
- c) eine Kopie des Pfandvertrages (Verpfändungserklärung) vorzulegen.
- d) Kopien der Depotauszüge für die Zeit ab Verpfändung bis zur Freigabe vorzulegen.
- e) Kopien der Kontoauszüge des Verrechnungskontos für die Zeit ab der Verpfändung bis zur Freigabe vorzulegen.
- f) bekanntzugeben, ob das Bundesfinanzgericht von der Tatsache ausgehen kann, dass die Vermögenswerte von Wertpapierdepot und Verrechnungskonto in den Jahren 2008 bis 2010 weder in der Buchhaltung noch in den Bilanzen berücksichtigt wurden,

sehr wohl aber deren Verpfändung durch gewinnmindernde Dotation der *Rückstellung für Bürgschaften* in Höhe von 220.000,00 €.

3.9. Zu dem am 1. Oktober 2009 an die A-Bank mit dem Ersuchen um Durchführung der Überweisung von 220.000,00 € gerichteten Schreiben (*BFG-Akt I/117*) wurde des Weiteren vom Bundesfinanzgericht im Schreiben vom 16.7.2015 (*BFG-Akt I/302 ff*) Folgendes von der Beschwerdeführerin angefragt und angefordert:

- a) Von welchem Bankkonto wurden die 220.000,00 € überwiesen?
- b) Um Übermittlung einer Kopie des betreffenden Kontoauszuges der A-Bank wird ersucht.
- c) Um Nachweis der Verbuchung des Geschäftsfalles im Rechenwerk der Beschwerdeführerin wird ersucht.
- d) Eine Kopie der Erklärung zur Freigabe des Wertpapierdepot Nr. 001 samt zugehörigem Verrechnungskonto Nr. 002 sowie des Festgeldkonto Nr. 003 durch die A-Bank möge vorgelegt werden.

3.10. Aus den mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen (*BFG-Akt I/313 ff*) ergibt sich Folgendes:

- a) Der Depotvertrag (*BFG-Akt I/317*) zum Wertpapierdepot Nr. 001 wurde nicht von der Beschwerdeführerin sondern von Herrn Dkfm. I unterzeichnet. Auch die Kontoeröffnung des Verrechnungskonto Nr. 002 (*BFG-Akt I/338*) erfolgte mit Zeichnung durch Herrn Dkfm. I. Depotvertrag und Kontoeröffnung sind mit 17. Oktober 2007 datiert.
- b) Die Verpfändungserklärung (*BFG-Akt I/318 f*) zum Wertpapierdepot Nr. 001 ist auf Herrn Dkfm. I, Privatadresse, ausgestellt und von ihm persönlich unterzeichnet. Sie ist mit 2. Februar 2008 datiert.
- c) Das Wertpapierdepot Nr. 001 lautet auf Dkfm. I, Privatadresse (*BFG-Akt I/321 f*).
- d) Das Festgeldkonto Nr. 003 lautet auf Dkfm. I, Pizachweg 61, 6073 Sistrans (*BFG-Akt I/328 ff*).
- e) Die Erklärung zur Freigabe des Wertpapierdepots Nr. 001 samt dazugehörigem Verrechnungskonto Nr. 002 sowie des Festgeldkonto Nr. 0004-103032 und die Mitteilung der sofortigen Entlassung aus der Realschuldnerschaft (*BFG-Akt I/323*) hat die A-Bank gegenüber Herrn Dkfm. I, Privatadresse, abgegeben.
- f) Die Beschwerdeführerin hat jene Zahlung der 220.000,00 € an die A-GmbH geleistet, die zur Entlassung des Herrn Dkfm. I aus der Realschuldnerschaft durch die A-Bank führte (*BFG-Akt I/334 ff*). Die Überweisung erfolgte am 1. September 2009 im Auftrag der Beschwerdeführerin von Konto Nr. 03300047994 (*BFG-Akt I/336*).

3.11. Aus sämtlichen dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen ergibt sich im Zusammenhang mit der Verpfändung des angesprochenen Wertpapierdepots samt zugehörigen Konten kein Anhaltspunkt für die Annahme einer im Jahr

2008 noch ungewissen Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin, die die Dotation der von der Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz ausgewiesenen Rückstellung in Höhe von 220.000,00 € rechtfertigt. Ohne jeden Zweifel steht fest, dass aus der Verpfändungserklärung nur Herr Dkfm. I verpflichtet war, der Eigentümer des Wertpapierdepots samt zugehörigen Konten war, nicht hingegen die Beschwerdeführerin. Er hat das Depot und die Konten eröffnet und die Verpfändungserklärungen unterzeichnet (siehe oben Punkt III.3.5., Punkt III.3.7. und Punkt III.3.10.a bis e). Allein die Tatsache der Überweisung von 220.000,00 € am 1. September 2009 von der Beschwerdeführerin an die A-GmbH (siehe oben Punkt III.10.f) kann die Dotation einer Rückstellung im Jahr 2008 jedenfalls nicht rechtfertigen. Die Überweisung dieses Betrages mag aus dem Naheverhältnis der Beschwerdeführerin zu ihrem Hauptgesellschafter und Geschäftsführer erklärbar sein, eine rechtsverbindliche Verpflichtung dazu traf die Beschwerdeführerin aber nicht. Eine allfällige (nicht nachgewiesene) Haftungsübernahme durch die Beschwerdeführerin mit Entlassung von Dkfm. I aus der Restschuld hätte zumindest einer rechtzeitig abgeschlossenen, gegenüber der Abgabenbehörde offengelegten und fremdüblichen Vereinbarung bedurft, mit klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Regelungen über Umfang und nähere Modalitäten (beispielsweise der Festlegung des Haftungsentgeltes). Dazu fehlt jeder Hinweis. Letztlich konnten auch in der mündlichen Verhandlung (*Niederschrift in BFG-Akt I/387 ff*) die Vertreter der Beschwerdeführerin zur Frage, aus welchen Gründen sich die Beschwerdeführerin zur Zahlung der 220.000,00 € verpflichtet sah, keine Aufklärung leisten.

4. Fehler in der Abgabenberechnung

Das Bundesfinanzgericht hat bei der Überprüfung des streitgegenständlichen Bescheide festgestellt, dass, entgegen den Feststellungen durch die Außenprüfung der Abgabenbehörde, die den Gewinn des Jahre 2008 um 242.862,20 € erhöhte, das Einkommen der Beschwerdeführerin in diesem Jahr nicht mit 300.166,30 € sondern mit 297.819,96 € festgesetzt wurde (*BFG-Akt I/42*). Die Feststellung wurde beiden Parteien zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt, der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. Februar 2015 (*BFG-Akt I/ 48 ff*), der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 26. Jänner 2015 (*BFG-Akt I/41 f*). Die Beschwerdeführerin hat sich dazu nicht geäußert. Die Abgabenbehörde gestand mit Schreiben vom 28. Jänner 2015 (*BFG-Akt I/43 ff*) den Fehler ein und begründete, die Differenz von 2.346,34 € resultiere aus einer falschen Dateneingabe. Die *Kennzahl* 9240 wurde von 115.489,34 auf den Wert 0,00 geändert, richtig wäre gewesen, keine Wertänderung vorzunehmen. Unterlassen wurde dagegen die erforderliche Wertänderung in *Kennzahl* 9294 von 113.143,00 auf den Betrag von 0,00.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c dieser Bestimmung sowie in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

1.2. Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

1.3. Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant sein, somit geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

1.4. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Dazu hat sie die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

1.5. Die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff *Billigkeit* die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff *Zweckmäßigkeit* das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161). Ziel der Wiederaufnahme von Amts wegen ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist dann nicht zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO und daher nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit muss anhand der steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes beurteilt werden (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079). Als geringfügig werden nach der Judikatur beispielsweise Änderungen zum erklärten Gewinn von weniger als 1% angesehen (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044). Weder absolut noch relativ geringfügig ist

eine Steuererhöhung von 1.015 € bei Änderung der Einkünfte um mehr als 2% (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Auch das Verhalten des Abgabepflichtigen ist bei der Ermessensübung nach § 20 BAO zu berücksichtigen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023).

1.6. Erwiesen ist für das Bundesfinanzgericht (siehe oben Punkt III.1.), dass die Abgabenbehörde erst im Rahmen der von ihr durchgeführten Außenprüfung, die am 11. Juni 2012 begann, durch Übergabe der entsprechenden Beweismittel (Bilanz zum 31.12.2008, Gewinn- und Verlustrechnung, Unternehmensanalyse, Buchhaltungsunterlagen und Treuhandvertrag) Kenntnis von der Tatsache erlangte, dass Herr Dkfm. I mit der Beschwerdeführerin einen Treuhandvertrag abgeschlossen hat, aufgrund dessen er den Geschäftsanteil an der A-GmbH nicht für sich selbst sondern treuhändig für die Beschwerdeführerin hält. Demzufolge konnte die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 am 22. Jänner 2010, des Körperschaftsteuerbescheides 2009 am 25. November 2010 und des Körperschaftsteuerbescheides 2010 am 25. November 2011 keine Kenntnis von diesen Umständen haben. Die Tatsachen und Beweismittel sind daher im Sinne des § 303 Abs. BAO neu hervorgekommen, sie waren im Zeitpunkt der Erlassung der Körperschaftsteuer für 2008 bis 2010 existent, der Behörde aber nicht bekannt. Die neu hervorgekommenen Umstände sind auch entscheidungsrelevant, da sie gegenüber den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden der Jahre 2008 bis 2010 zu anders lautenden Bescheiden führen (siehe unten Punkt IV.2. und 3.).

1.7. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens überwiegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben das berechnete Interesse der Partei. Im Sinne der oben angeführten Judikatur (siehe Punkt IV.1.5.) wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zweckmäßig, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind. Bezogen auf den von der Abgabenbehörde herangezogenen konkreten Wiederaufnahmegrund, nämlich die erst im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommenen Umstände zum Erwerb der Beteiligung an der A-GmbH, sind die steuerlichen Auswirkungen nicht unbedeutend. Im Jahr 2008 wird der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn um 242.862,20 € erhöht, die Abgabennachforderung beträgt 60.128,96 €. Auf die Teilwertabschreibung der Beteiligung in Höhe von 132.000,00 € entfällt durch die Verteilung derselben auf sieben Jahre dabei eine Erhöhung des steuerlichen Gewinnes von 18.857,00 € (33 % des erklärten Gewinnes), woraus sich eine Abgabennachforderung von 4.714,25 € (25%) ergibt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 erfolgte zugunsten der Beschwerdeführerin. Bezogen auf den Wiederaufnahmegrund wird eine Teilwertabschreibung von 467.500,00 € nicht anerkannt, woraus durch die Verteilung auf sieben Jahre in diesem Jahr eine Erhöhung des steuerlichen Gewinnes um 66.786,00 € resultiert. Aufgrund anderer Feststellungen ergibt sich aber im Jahr 2009 insgesamt eine Abgabengutschrift von 38.063,99 €. Im Jahr 2010 führt die Ablehnung der Berechtigung zur Teilwertabschreibung aus dem Jahr 2009 zur Erhöhung des steuerlichen Gewinnes um 66.786,00 € (30% des erklärten Gewinnes). In diesem Jahr wird die gesamte

Abgabennachforderung von 16.697,00 € vom Wiederaufnahmegrund getragen. Diese steuerlichen Auswirkungen können aufgrund der Erhöhungen des erklärten Gewinnes um 33% im Jahr 2008 sowie um 30% im Jahr 2010 nach den von der zitierten Rechtsprechung aufgestellten Kriterien (siehe oben Punkt IV.1.5.) keinesfalls als geringfügig gewertet werden. Eine Absehen von der Wiederaufnahme wäre im Übrigen auch auf Grund des auf Steuervermeidung gezielten Agierens der Beschwerdeführerin (siehe Punkt II.2.26.) nicht zweckmäßig.

1.8. Damit erweist sich die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

2. Aktivierung der Beteiligung an der A-GmbH

2.1. Körperschaften werden bei der Gewinnbesteuerung als eigene Steuersubjekte anerkannt, die unabhängig von ihren Gesellschaftern stehen. Aus der Steuersubjektivität der Körperschaft folgt, dass exakt zwischen der Sphäre der juristischen Person und der ihrer Gesellschafter zu trennen ist. Auf Grund dieses Trennungsprinzips werden daher vertragliche Beziehungen zwischen der juristischen Person und ihren Gesellschaftern grundsätzlich auch steuerlich anerkannt (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236; VwGH 29.1.2001, 2001/14/0167; VwGH 18.7.2001, 2001/13/0063; *Doralt/Ruppe*, *Steuerecht I*¹¹ (2013) Tz 902; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 11 ff).

2.2. Rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschaftern sind zivilrechtlich möglich und auch steuerrechtlich anzuerkennen, wenn sie jenen Anforderungen genügen, die bei Verträgen unter nahen Angehörigen oder Personen, zwischen denen eine besondere Nahebeziehung besteht, verlangt werden. Wegen des in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes finden Vereinbarungen zwischen diesen Personen, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (VwGH 23.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115), im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung insbesondere dort, wo Zweifel an der Ernsthaftigkeit oder am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

2.3. Es ist nicht ausreichend, wenn eine Vereinbarung zwischen nahestehenden Personen rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug der Vertragsverhältnisse so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134; VwGH 4.8.2010, 2007/13/0102; VwGH 15.12.2010, 2007/13/0082; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

2.4. Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271; VwGH 16.9.2003, 99/14/0324; VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084).

2.5. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.9. 1989, 88/13/0072; VwGH 25.1.1999, 93/17/0313). Objektiv setzt die Vollständigkeit voraus, dass alle für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen offengelegt werden (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231).

2.6. Nach § 24 Abs. 1 lit. a bis d BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben folgende Vorschriften:

- a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.
- b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Damit zählt § 24 BAO jene Fälle des wirtschaftlichen Eigentums auf, in denen es für Zwecke der Abgabenerhebung zu einer vom Zivilrecht abweichenden Zurechnung von Wirtschaftsgütern kommt (*Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷ (2014) Tz 121 ff; *Ritz, BAO*⁵, Tz 1 ff). Nur wenn das Treuhandverhältnis erwiesen ist, sind die Zurechnungsregeln anzuwenden (VwGH 28.5.1979, 2001/77).

2.7. Bei Treuhandverhältnissen im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO hat die Offenlegungspflicht erhöhte Bedeutung. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet. Dies trifft im besonderen Maße für Treuhandvereinbarungen zu, die dadurch gekennzeichnet sind, dass das äußere Erscheinungsbild des im eigenen Namen auftretenden Treunehmers das Innenverhältnis zum Treugeber ganz oder teilweise verdeckt. Aus diesem Grund kann ein Treuhandverhältnis nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn klare vertragliche Abmachungen über Umfang und nähere Modalitäten des Treuhandauftrages, tunlichst in Schriftform beigebracht und allenfalls vorgenommene Abrechnungen belegmäßig nachgewiesen werden (VwGH 20.2.1991, 86/13/0047). Damit bei einer Treuhandvereinbarung zwischen einander nahestehenden Personen steuerliche

Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, muss diese der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist der Fall, wenn die betreffende Vereinbarung der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte (pro futuro) bekanntgegeben wird oder binnen Monatsfrist der Abgabenbehörde als maßgebender Umstand angezeigt wird (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 21.10.1986, 84/14/0046, zur vergleichbaren Sachlage einer stillen Zession). Bei Bekanntgabe eines Treuhandverhältnisses erst im Rahmen einer von der Abgabenbehörde durchgeführten Außenprüfung kann für bereits abgelaufenen Veranlagungszeiträume der Bestand eines Treuhandvertrages jedenfalls nicht mehr als erwiesen angenommen werden.

2.8. Da für das Bundesfinanzgericht einerseits nicht erwiesen ist, dass am 2. Jänner 2008 ein Treuhandvertrag unterzeichnet wurde, mit dem das wirtschaftliche Eigentum an der A-GmbH von Herrn Dkfm. I mit Rechtswirksamkeit zu diesem Datum auf die Beschwerdeführerin übertragen wurde (Punkt III.2.5. bis 17.), andererseits aber erwiesen ist, dass der unterzeichnete, mit 11. März 2009 datierte Treuhandvertrag gegenüber der Abgabenbehörde erst anlässlich der Außenprüfung offengelegt wurde, die am 11. Juni 2012 begann (Punkt III.2.4. iVm Punkt III.1.), dass dieser Treuhandvertrag einem Fremdvergleich nicht stand hält und auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses nicht so erfolgte, wie es zwischen Fremden üblich ist (Punkt III.2.18. bis 26.), kann das Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Hauptgesellschafter Dkfm. I nicht anerkannt werden. Es entspricht nicht den von der Judikatur (Punkt IV.2.) geforderten Kriterien für Verträge zwischen nahestehenden Personen. Ein erst am 11. Juni 2012 gegenüber der Abgabenbehörde offengelegtes Treuhandverhältnis könnte steuerrechtlich, auch bei sonst fremdüblicher Gestaltung, rückwirkend keine Rechtswirkungen entfalten (Punkt IV.2.4.). Damit ist Herr Dkfm. I in den Streitjahren sowohl zivilrechtlicher als steuerrechtlicher Eigentümer der Beteiligung an der A-GmbH, womit weder die Aktivierung derselben durch die Beschwerdeführerin noch deren Teilwertberichtigung in Betracht kommen.

2.9. In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde daher als nicht gerechtfertigt.

3. Rückstellung für Bürgschaften

3.1. Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 kann für den Fall, dass mit einem Aufwand gerechnet wird, der wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betrifft eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Droht ernsthaft die Heranziehung des Bürgen aus einer Bürgschaftserklärung, ohne dass dieser sich schadlos halten kann, ist die Bildung einer Rückstellung möglich (VwGH 13.9.1988, 87/14/0132).

3.2. Da nach der für das Bundesfinanzgericht erwiesenen Sachlage (siehe Punkt III.3.) feststeht, dass die Beschwerdeführerin keine Verpflichtung zur Zahlung von 220.000,00 € aus den von Herrn Dkfm. I gegenüber der A-Bank abgegebenen Verpfändungserklärungen bezüglich des Wertpapierdepots samt den zugehörigen Konten bestand, war die

gewinnmindernde Dotation der in der Bilanz zum 31.12.2008 ausgewiesenen *Rückstellung für sonstige Haftungen* in Höhe von 220.000,00 € unzulässig.

3.3. In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde daher als nicht gerechtfertigt.

4. Fehler in der Abgabeberechnung

Der im Gerichtsverfahren festgestellte und erwiesene Fehler bei der Ausfertigung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO durch Abänderung des angefochtenen Bescheides behoben (siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

5. Anspruchszinsen

5.1. Nach Maßgabe des § 205 BAO werden für den Zeitraum zwischen dem 1. Oktober des auf das Entstehen des Abgabenanspruches folgenden Jahres und der Bekanntgabe des Abgabenbescheides Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen oder Gutschriftzinsen) festgesetzt. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (Körperschaftsteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

5.2. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt daher als nicht gerechtfertigt.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Rechtsfragen zur Wiederaufnahme des Verfahrens, zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern, zur Zulässigkeit der Dotation einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sowie zur Anspruchsverzinsung sind durch die unter Punkt V. zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen (VwGH 30.1.2015, Ra 2015/02/0015). Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 2. Mai 2016