

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache Z.GmbH, vertreten durch MOORE STEPHENS Salzburg GmbH Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 18.02.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land jeweils vom 28.10.2015, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensverlauf**

Die Z.GmbH (in Folge: Bf) mit Sitz in Inland ist ein mittelständisches, seit 2008 aktives pharmazeutisches Unternehmen.

Die Bf hat sich spezialisiert auf den Vertrieb von qualitativ hochwertigen Arzneimitteln und Medizinprodukten.

Bereits für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 (Vorjahre) fand bei der Bf eine abgabenrechtliche Prüfung statt, bei der unter anderem Zinsaufwendungen für Darlehen von der Muttergesellschaft, Y.GmbH, nicht anerkannt wurden (Darlehensvertrag vom 13.02.2009, Darlehenssumme € 200.000,00; Darlehensvertrag vom 17.02.2009, Darlehenssumme € 50.000,00; Darlehensvertrag vom 16.04.2010, Darlehenssumme € 150.000,00; Darlehensvertrag vom 07.06.2011, Darlehenssumme € 100.000,00).

Die Finanzbehörde anerkannte mangels Fremdüblichkeit die zugrundeliegenden Darlehensverträge nicht und war anstatt von Darlehen von steuerneutralen Einlagen ausgegangen. Die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen wurden als verdeckte Einlage, die Zinszahlung im Jahr 2010 wurde als eine verdeckte Ausschüttung an die

Muttergesellschaft angesehen. Die Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 wurde mit Prüfbericht und Niederschrift vom 12.11.2013 abgeschlossen (Prüfbericht 124090/12 vom 12.11.2013).

Gegen die darauf ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wurde seitens des Bf kein Rechtsmittel erhoben.

In der Folge wurde bei der Bf eine weitere Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 durchgeführt.

Für die noch streitanhängigen Jahre 2013 und 2014 betreffend Körperschaftsteuer traf die Finanzbehörde folgende Feststellungen:

*„... Es wird auf die ausführliche Begründung aus der Vorprüfung Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 verwiesen.*

*Wie in den Vorjahren wurden auch für den Zeitraum 2013 und 2014 Darlehen von der 100%igen Muttergesellschaft Y.GmbH an die Bf gewährt (Darlehensvertrag vom 04.03.2013, Darlehenssumme € 500.000,00, Endfälligkeit 31.12.2013; Darlehensvertrag vom 21.02.2014, € 200.000,00, Endfälligkeit 31.12.2015; Nachtrag vom 04.05.2015 zum Darlehensvertrag vom 15.12.2009, 17.02.2009, 13.02.2009, 16.04.2010, 07.06.2011 und 04.03.2013).*

*Die Darlehen dienen zur „Start up Finanzierung“ d.h. zum Aufbau eines Vertriebes mit Arzneimitteln in Österreich. Die „Kreditwürdigkeit“ ist Grundlage für den Vertrag.*

*Die Darlehen werden mit 5,5 % jeweils mit 30.6. und 31.12. verzinst. Eine Zinsänderung erfolgte nicht. Als Sicherung wird eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen angeführt. Rückzahlung des Darlehens mit Jahresende bzw. 31.12. der darauffolgenden Jahre. Gesondert abgerechnete Zinserhöhung bei Nichteinhaltung der Rückzahlung sowie eine gesonderte Zinsvorschreibung erfolgte nicht.*

*Beginn der Darlehensvereinbarungen war der 18.8.2008, weitere Vereinbarungen bzw. Nachträge folgten, Stand des "Darlehenskonto" zum 31. Dezember 2014 ist Euro 1.443.530,14. Dieser Betrag ergibt sich aus den diversen "Darlehen" und den Zinsvorschreibungen.*

*Im Jahr 2010 erfolgte eine Zinszahlung (01.02.2010, € 10.050,44) und eine Tilgung erfolgte im Jahr 2009 (10.12.2009, € 150.000,00).*

*Bei den getroffenen Darlehensvereinbarungen (für die laufend getätigten Zuwendungen hat man immer wieder Vereinbarungen mit denselben Bedingungen hinsichtlich Sicherheit, Rückzahlung, Zinsen getroffen) zwischen der Anteilsinhaberin und der Abgabepflichtigen handelt es sich um Vereinbarungen, die von einem fremden Dritten so nicht akzeptiert würden. Es wurden weder vom Darlehensgeber, noch vom Darlehensnehmer die Vereinbarungen eingehalten bzw. Schritte gesetzt, die einer fremdüblichen Abwicklung der getroffenen Vereinbarungen entsprächen. Die Zuwendungen der Anteilsinhaberin an die Abgabepflichtige haben nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen diesen, sondern im Gesellschaftsverhältnis (keine Tilgung wie im Vertrag vereinbart, zum Teil müssten Zuwendungen bereits getilgt sein, mit*

*einer Ausnahme erfolgten keine Zinszahlungen, obwohl die Kreditwürdigkeit für weitere "Darlehen" nicht vorliegen konnte, wurden neuerliche Zuwendungen getätigt).*

*Aufgrund des angeführten Sachverhaltes gilt es als erwiesen, dass die Zufuhr von Eigenkapital geboten wäre und das Darlehen dieses Eigenkapital ersetzt.*

*Für den Zeitraum 2013 und 2014 wurden ebenfalls "Darlehen" zwischen der Y.GmbH und der Z.GmbH gewährt, die vorgelegten Darlehensverträge entsprechen der Form und dem Sinn der Darlehensverträge aus dem Vorprüfungszeitraum.*

*Die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen stellen verdeckte Einlagen dar.*

*Die Zinsbelastungen können bei der Ermittlung des Einkommens nicht angesetzt werden..."*

In der Folge wurden die von der Bf geltend gemachten Zinsen in Höhe von € 57.041,62 für das Jahr 2013 und in Höhe von € 74.748,33 für das Jahr 2014 (siehe Darstellung oben) nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt (**Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2014 jeweils vom 28.10.2015**).

Am 18.02.2016 erhob die Bf fristgerecht das **Rechtsmittel der Beschwerde**. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Die Beschwerde wurde unter anderem wie folgt begründet:

*„...Die Muttergesellschaft hat ihrer Tochtergesellschaft in Österreich (der Bf) im Jahr 2013 ein Darlehen in Höhe von EUR 500.000,00 gewährt. Es besteht ein schriftlicher Darlehensvertrag vom 4.3.2013, welcher eine Endfälligkeit des Darlehens am 31.12.2013 vorsieht. Zweck des Darlehens ist lt. Darlehensvertrag die Start-up-Finanzierung zum Aufbau eines Vertriebs mit Arzneimitteln in Österreich. Bezüglich Zinsen wird vereinbart, dass auch diese endfällig sind und halbjährlich jeweils zum 30.6. und zum 31.12. berechnet und der Darlehenssumme zugeschlagen werden. Sondertilgungen wären dabei jederzeit möglich. Käme der Darlehensnehmer mit der Rückzahlung in Verzug, erhöhe sich der Darlehenszins um 2 Prozentpunkte. Als Sicherheit wurde eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen vereinbart. Vor Ablauf der Laufzeit des Darlehens kam es aufgrund wirtschaftlicher Erwägungen zu Neuverhandlungen bezüglich der Laufzeit des Darlehens - Darlehensgeber und Darlehensnehmer kamen überein, dass aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen eine Verschiebung der Fälligkeit des Darlehens bis 31.12.2015 erfolgen sollte (Nachtrag vom 20.12.2013). Dieser Nachtrag zum Darlehensvertrag wurde der Behörde mit Schreiben vom 26.5.2015 zur Verfügung gestellt. Bereits in den Vorjahren hat die Muttergesellschaft ihrer Tochter zur Start up Finanzierung Darlehen gewährt. Zum 31.12.2012 hafteten diese Darlehen im Betrag von EUR 611.740,19 aus.*

*Im Mai 2015 kam es zu einer Vertragsergänzung, welche nunmehr eine laufende Tilgung sämtlicher bestehender Darlehen vorsieht. Der Tilgungsplan sieht eine gänzliche Rückführung der Darlehen bis längstens Juni 2019 vor. Die Tilgungen erfolgen laufend entsprechend dieses Tilgungsplans.*

*Des Weiteren hat die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft im Jahr 2014 ein Darlehen in Höhe von EUR 200.000,00 gewährt. Es besteht ein schriftlicher Darlehensvertrag vom 21.2.2014, welcher eine Endfälligkeit des Darlehens am 31.12.2015 normiert. Auch für die Zinsen ist Endfälligkeit vorgesehen. Als Sicherheit wurde eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen vereinbart. Zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarungen bestand ein fundierter Businessplan/ Planungsrechnung.*

*Auf Seiten der deutschen Muttergesellschaft stellen die Zinszahlungen der Tochtergesellschaft steuerpflichtige Betriebseinnahmen dar.*

*Zum einen richtet sich die Behörde in ihrer Argumentation gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung an sich und zum anderen behauptet sie, dass die Fremdüblichkeit deshalb nicht gegeben wäre, weil die Darlehensvereinbarungen nicht eingehalten worden wären. Bezüglich der zweiten Feststellung verweisen wir auf den Akt und halten fest, dass das Darlehensverhältnis entsprechend der Vereinbarung gelebt worden ist. So wurden die Zinsen halbjährlich ermittelt und dem Darlehenskonto zugeschlagen. Der Tilgungsplan wird laufend eingehalten. Es kam nie zu einem Verzug, welcher einen Zuschlag von 2 Prozentpunkten laut Darlehensvertrag zur Folge gehabt hätte, weil rechtzeitig vor Fälligkeit des Darlehens 2013 eine Verlängerung vereinbart wurde, die die Fälligkeit auf den 31.12.2015 verschob. Im Jahr 2015 kam es außerdem zur Vereinbarung eines Tilgungsplans in denen die bestehenden Darlehen miteinbezogen worden sind. Der Tilgungsplan wird laufend eingehalten.*

*Was die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen an sich angeht, wenden wir Nachfolgendes ein:*

*Da die verdeckte Einlage den Umkehrfall der verdeckten Gewinnausschüttung darstellt, (Mayr/Herzog et al, Körperschaftsteuer 2010, 3.4.2.2. "Was sind verdeckte Einlagen"?) ist die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung spiegelbildlich auch auf verdeckte Einlagen anzuwenden.*

*Auch die hL geht hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Einlage von denselben Maßstäben aus, wie sie bei der verdeckten Ausschüttung Anwendung finden (siehe dazu Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 50 und Rz 60; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120).*

*Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung bei der verdeckten Gewinnausschüttung wird nach alter [siehe unten VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177] Rspr des VwGH (zB VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; 3.8.2000, 96/15/0159; 26.2.2004, 99/15/0053; 2.6.2004, 2001/13/0229; 31.5.2005, 2000/15/0059; 16.12.2009, 2005/15/0058) sowie nach der Verwaltungspraxis (KStR 2001, Rz 754) anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.*

*Die neueste Judikatur des VwGH zur verdeckten Gewinnausschüttung (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177) geht davon aus, dass eine solche nicht allein auf fehlende Fremdüblichkeit,*

*Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung und der Einräumung von Sicherheiten gestützt werden darf. Vielmehr gilt es zu prüfen, ob von einer ernsthaften und durchsetzbaren Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist. Umgelegt auf die Voraussetzungen für das Vorliegen einer "verdeckten Einlage" heißt das, dass von keiner ernsthaften und einer nicht durchsetzbaren Forderung an die Darlehensnehmerin auszugehen ist, wenn eine verdeckte Einlage vorliegen soll.*

*Hinzu kommt, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Darlehensvereinbarung von der Darlehensnehmerin ein Businessplan vorgelegt wurde, aufgrund dessen sich die Darlehensgeberin von der Bonität der Darlehensnehmerin überzeugen konnte.*

*Das Engagement der Mutter bei Darlehenshingabe war eindeutig auf ein einzelnes, genau definiertes Projekt, nämlich die Mittelhingabe für den Aufbau eines neuen Vertriebs von Arzneimitteln in Österreich ("Start-up-Finanzierung"), gerichtet. Anders als bei beteiligungsbedingten Mittelhingaben war diese nicht längerfristig vorgesehen. Es handelte sich daher offensichtlich nicht um eine undefinierte Mittelhingabe, welche in Wirklichkeit keinen anderen Zweck erfüllte als das Stammkapital zu erhöhen.*

*Das zweifellos bestehende erhöhte Risiko für die Mittelgeber bei der Mittelhingabe, wie bei jeder Start-up-Finanzierung, wird durch die eben entsprechend höhere Zinsvereinbarung aufgewogen. Die Darlehensgeberin konnte auf Grund der positiven Prognose der Geschäftslage der GmbH ihr tatsächliches Risiko durch diese Zinsvereinbarung als abgegolten betrachten.*

*Das einzige Ziel bei der Darlehensgewährung bestand darin, die Start-up-Finanzierung zu ermöglichen. Steuerliche Motive haben keine Rolle gespielt - hierfür spricht insbesondere auch, dass eine Hingabe als Eigenkapital für die Darlehensgeberin günstiger gewesen wäre, als die Mittel als Darlehen zu gestalten...“.*

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 12.08.2016** wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2014 als unbegründet abgewiesen.

Mit **Antrag vom 19.09.2016** stellte die Bf den Antrag, **die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen** (Vorlageantrag).

Ergänzend zur Beschwerde wurde ausgeführt:

*„...In der Begründung der Beschwerde vorentscheidung stützt sich das Finanzamt wiederholt auf die Behauptung, wonach sich der vorgebrachte Tilgungsplan (Nachtrag zu den bisherigen Darlehensverträgen vom 04.05.2015) erst ab 01.07.2015 bezieht und somit auf den beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht anwendbar ist, zumal das Darlehen vom 04.03.2013 bereits zum 31.12.2013 fällig gewesen sein soll. Dies ist unzutreffend. Vielmehr negiert die belangte Behörde abermals die Tatsache, dass betreffend dem Darlehen vom 04.03.2013 zeitgerecht vor ursprünglich vereinbarter Fälligkeit diese von 31.12.2013 auf 31.12.2015 verlängert wurde.*

*Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung*

*Die belangte Behörde stützt sich hierbei insbesondere auf die Behauptung, wonach bei den Darlehen keine Tilgungen bzw. Zinszahlungen" vorgenommen wurden. Es*

überrascht hierbei jedoch umso mehr, als dass selbst die belangte Behörde hierzu weitere, nicht beschwerdegegenständliche - Darlehen zwischen der Mutter und der Tochter anführt, bei welchen es gerade zu den vereinbarungsgemäßen Tilgungen und Zinszahlungen gekommen ist. Zudem räumt die belangte Behörde weiters ein, dass es zu einer Sondertilgung der betreffenden Darlehen in Höhe von € 300.000,00 gekommen ist. Gerade vor diesen Hintergründen überrascht die Vorgangsweise der belangten Behörde umso - mehr, die offenkundig einen fehlenden Rückzahlungswillen die Darlehen betreffend festgestellt haben will.

Die Behörde stellte zudem selbst fest, dass sie die Einhaltung des Tilgungsplanes, welcher, wie bereits auch in der Beschwerde vom 16.02.2016 angeführt, sämtliche bestehende Darlehen einschließt, nicht abschließend beurteilen konnte. Demzufolge kann es für die belangte Behörde weiters im Umkehrschluss jedoch ebenso nicht möglich sein, hierbei einen "fehlenden Rückzahlungswillen" zu attestieren, auf welchen die getroffene Feststellung betreffend der "Fremdüblichkeit" letztlich basiert.

Vielmehr zeigt sich, dass der Tilgungsplan vom 04.05.2015, welcher der belangten Behörde vorliegt, vollinhaltlich und fristgerecht eingehalten wurde und wird. Bis zur Schlussbesprechung am 13.10.2015 wurde sohin neben der Sondertilgung in Höhe der € 300.000,00 entsprechend dem genannten - Tilgungsplan eine Schuld in Höhe von € 200.000,00 getilgt. Die Rückführungen im Jahr 2015 betrugen gesamt € 600.000,00. Inwiefern die belangte Behörde hierbei einen maßgeblichen kausalen Zusammenhang mit dem im Veranlagungsjahr 2014 erzielten Gewinn in Höhe von € 157.160,31 herzustellen vermag, kann nicht nachvollzogen werden. Der Tilgungsplan wird auch im Jahr 2016 weiterhin eingehalten, die entsprechenden Kontojournale hierzu sind jederzeit einsehbar. Zudem führt die belangte Behörde weiters aus, dass diese kein Risiko in einer Start-up-Finanzierung, konkret zum Aufbau einer Vertriebsstruktur in Österreich, zu erkennen vermag, welches einen Zinssatz von 5,5% rechtfertigen würde. Obgleich diese Aussage bereits Rückschlüsse auf die betriebs- und realwirtschaftliche Sichtweise der belangten Behörde zuzulassen scheint, ist hierbei der Vollständigkeit halber auszuführen, dass Kosten für den Aufbau von Vertriebskanälen in einen neu erschlossenen geographischen Markt bei schlechter oder schlicht unglücklicher Entwicklung der Platzierung des Unternehmens bzw. der Produkte schlichtweg "versinken", was einen Totalausfall gleichkommen würde. Demzufolge ist als wirtschaftlicher Erfolg von neu aufgebauten Vertriebskanälen eines (neu auf den Markt getretenen) Unternehmens bereits die erfolgreiche, nachhaltige Teilnahme dieses am Konkurrenzmarkt zu sehen.

....Zur Fremdüblichkeit des Zinssatzes können wir zudem ausführen, dass ein, so wurde es von den Unternehmen eingeschätzt, mittleres Risiko vorliegt, welches einen Zinssatz von 5,5% rechtfertigt und eine gewisse Risikoprämie abdeckt. Zudem werden für neu emittierte Unternehmensanleihen ähnliche Zinssätze am Markt verlangt...“.

Am **10.09.2018 forderte das BFG das Finanzamt** unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (zB VwGH 2012/15/0177 vom 26.02.2015) auf, bei der Bf eine **Bonitätsprüfung** vorzunehmen und zu prüfen, inwieweit eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen

absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war und damit inwieweit die Ernstlichkeit der Absicht, die Darlehen zurückzuzahlen, bei der Bf vorgelegen war.

**Im an das BFG gerichteten Schriftsatz vom 17.09.2018** zeigte die Bf durch Vorlage der entsprechenden Bankauszüge auf, dass alle streitgegenständlichen Darlehen seit Juni 2018 getilgt sind.

Gleichzeitig wendete sie ergänzend ein, dass folgende Punkte zu berücksichtigen wären:

- **Parteienwille:** der Parteienwille war klar die Finanzierung der Aufbauphase in Österreich durch fremdübliche Darlehensgewährung. Es wurde für sämtliche Finanzierungen Darlehensverträge abgeschlossen, welche in weiterer Folge verlängert wurden und in dem Tilgungsplan geendet haben, da die Aufbauphase und damit das Erreichen schwarzer Zahlen länger als gedacht gedauert hat.
- **Steuerliche Beurteilung in Deutschland:** die in Österreich verrechneten und bezahlten Zinsaufwendungen sind in Deutschland als Zinserträge spiegelbildlich versteuert worden und die gewährten Darlehen sind von der deutschen Finanz als solche anerkannt worden
- **Vollständige Tilgung:** wie Sie den angehängten Auszügen entnehmen können, sind mittlerweile sämtliche offenen Beträge korrespondierend dem Tilgungsplan beglichen worden.

Der Schriftsatz der Bf vom 17.09.2018 wurde an das Finanzamt zur Kenntnisnahme weitergeleitet und dieses aufgefordert, nach erfolgter Bonitätsprüfung Stellung zu nehmen.

In der am **26.09.2018 erfolgten Stellungnahme** führte die belangte Behörde unter anderem aus, dass *„...aus dem Vorlagebericht ersichtlich sei, dass es sich beim maßgeblichen Tilgungsplan um den 3. Nachtrag vom 4.5.2015 zu den Darlehensverträgen vom 15.12.2009, 17.2.2009, 13.22.2009, 16.4.2010, 7.6.2011 sowie 4.3.2013 handelt - wobei jeweils nur Pkt. 3 (Zinsen, Tilgung u. Fälligkeit) – geändert wurde. Diesbezüglich gab es lediglich eine Rückzahlung iHv € 150.000 p. 10.12.2009. Auch im gegenständlichen Prüfungszeitraum (2012 – 2014) erfolgte keine Darlehenstilgung, da - entgegen der Behauptung der Bf - die erste Rückzahlung (Sondertilgung: € 300.000,00) nicht im April 2014, sondern erst am 28.4.2015 erfolgte. Die Ernsthaftigkeit einer Absicht zur Rückzahlung von Darlehensbeträgen ist unter diesen Umständen nach Ansicht des Finanzamtes demnach nicht erkennbar. Die nunmehr vorgelegten Zahlungsbelege dokumentieren eindeutig, dass erst ab dem 2. Quartal 2015 (p.16.7.2015) regelmäßig Darlehenstilgungen durchgeführt wurden.*

*Im Rahmen der Bonitätsprüfung sind im vorliegenden Fall bei einer Körperschaft insb. das aktuelle bzw. ein im Prüfungszeitraum vorhandenes Einkommen sowie Vermögen zu untersuchen. Lt. den vorliegenden Jahresabschlüssen stellt sich die Einkommens- und Vermögenssituation ab 2010 folgendermaßen dar:*

	2010	2011	2012	2013	2014
Verlust/Gew.	-101.944	-177.054	-278.052	-410.887	157.160
Bilanzverl.	-317.579	-496.383	-776.185	-1.188.823	-1.108.097
Bankguth.	117.163	40.679	54.709	153.001	652.642
Darl.-Verb.	-451.152	-579.433	-611.715	1.168.782	-1.443.530
	2015	2016			
Jahresgew.	297.115	302.175			
Bilanzverl.	-890.749	-617.355			
Bankguth.	163.502	259.224			
Darl.-Verb.	-908.798	-551.106			

*Als Vermögen kommen die Bankguthaben in Betracht, die allerdings bis einschl. 2013 - infolge beachtlicher Verluste – nicht ins Gewicht fallen. Im Jahr 2014 gibt es zwar einen kurzfristigen, überdurchschnittlichen Anstieg dieses Bankguthabens, der allerdings bereits im Folgejahr wieder das bisherige Niveau erreichte.*

*2015 ist erst das zweite Jahr, in dem positive Einkünfte erzielt wurden. Zudem wurden in diesem Jahr erstmals mehrere Darlehensrückzahlungen getätigt, wofür möglicherweise dieses Bankguthaben verwendet wurde. Die Darlehensrückzahlungen wurden lt. den vorgelegten Unterlagen beibehalten und sind 2016 die Einkünfte zzgl. Bankguthaben erstmals höher als die Darlehensverbindlichkeiten.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes liegt demnach erst ab 2015 eine ausreichende Bonität vor, um entsprechende Darlehenstilgungen zu gewährleisten. Diese Einschätzung deckt sich auch mit dem Rückzahlungsbeginn lt. den aktuell vorlegten Kontoauszügen...“.*

Die **Bf** legte dem BFG am **05.11.2018 eine ergänzende Stellungnahme** vor, in der sie Nachstehendes vorbrachte:

*„...Wir dürfen an dieser Stelle nochmals darauf hinweisen, dass die Finanzierung seitens der Muttergesellschaft an die österreichische Tochter gewissermaßen als "Start-up"-Finanzierung anzusehen ist, da es Intention und Wille der finanzierenden Muttergesellschaft war und ist, die einschlägigen Geschäfte in der Arzneimittelerzeugung und im Arzneimittelvertrieb, welche von Seiten der Mutter insbesondere in Deutschland bereits sehr erfolgreich geführt werden, auch im österreichischen Markt nachhaltig erfolgreich auszurollen. Wie bereits in den Voreingaben ausgeführt gestaltete sich dieses Unterfangen des Marktpositionsaufbaus aufgrund der Umkämpftheit des österreichischen Marktes als schwieriger, langwieriger und kostenintensiver als ursprünglich angenommen, weshalb mit den ursprünglichen Finanzierungsplanungen das gewünschte Ergebnis nicht in der geplanten Zeitspanne erreicht werden konnte. Aus diesem Grunde wurden die Darlehensvereinbarungen mehrmals angepasst bzw. verlängert, um die ausgegebenen Ziele, welche unverändert blieben.*

*Wir dürfen in diesem Zusammenhang nochmals festhalten, dass die Finanzierung der Aufbauphase durch absolut fremdübliche Darlehensgewährung passierte. Entgegen der Annahme der Abgabenbehörde stellt auch im freien Markt, beispielsweise eine finanzierende Bank, Darlehen nicht automatisch fällig, wenn das zugrundeliegende*



*Geschäftsmodell entgegen den Planungen zunächst nicht im geplanten Zeitraum voll anschlägt. Vielmehr wird auch eine finanzierende Bank, sofern diese weiterhin an das Geschäftsmodell und den Darlehensnehmer glaubt, eine Prolongierung der bisherigen Finanzierung vornehmen oder anderwertige Anpassungen, auch hinsichtlich der Finanzierungssumme, vornehmen, damit der Darlehensnehmer einerseits seine Ziele erreicht und andererseits das volle aushaftende Darlehen zwar später, aber dennoch vollständig rückführen kann. Aus unserer Sicht kann daher aus dem bloßen Umstand, dass die bestehenden Darlehensverträge verlängert wurden, weder eine fehlende Fremdüblichkeit noch ein fehlender Rückzahlungswille abgeleitet werden.*

*Weiters dürfen wir hierzu ausführen, dass der vorgeworfene fehlende Rückzahlungswille auch durch die tatsächliche Entwicklung unzweifelhaft als widerlegt anzusehen ist, da mit 06/2018 sämtliche Darlehen nunmehr getilgt wurden. Es ist zutreffend, dass dieser Zustand ursprünglich bereits zu einem früheren Zeitpunkt geplant gewesen ist, jedoch ist weder der Umstand, dass sich eine geschäftliche Aufbauphase verlängert noch die damit verbundene Verlängerung der Grundfinanzierung als völlig unüblich oder außerhalb der Norm anzusehen. Der buchmäßige Nachweis über die mittlerweile vollständige Rückführung aller Darlehen wurde dem Bundesfinanzgericht am 17.09.2018 dargelegt.*

*An dieser Stelle dürfen wir zudem festhalten, dass aus unserer Sicht und entgegen der Sichtweise der Abgabenbehörde bei der Prüfung der Rückzahlungsfähigkeit und des Rückzahlungswillens bei einem mehrjährigen Darlehen, welches über einen in der Art willkürlich festgesetzten Prüfungszeitraum hinausgeht, der gesamte Zeitraum der Darlehensfinanzierung und nicht bloß der jeweilige Prüfungszeitraum heranzuziehen ist. Die Abgabenbehörde stellt in der Stellungnahme vom 26.09.2018 selbst zutreffend fest, dass auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist. Eine separierte Sichtweise auf einen bloß in der Art willkürlich festgesetzten Prüfungszeitraum erfüllt eben diese Anforderung aus unserer Sicht gerade nicht...“.*

Mit **Schriftsatz vom 22.01.2019** wurde der **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.**

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Die Z.GmbH (in Folge: Bf) mit Sitz in Inland ist ein mittelständisches, seit 2008 aktives pharmazeutisches Unternehmen.

Die Bf hat sich auf den Vertrieb von qualitativ hochwertigen Arzneimitteln und Medizinprodukten spezialisiert.

Im Zeitraum 2009 bis 2014 gewährte die Muttergesellschaft der Bf, die Y.GmbH der Bf mehrere Darlehen. Die Darlehen dienten zur „Start up Finanzierung“ d.h. zum Aufbau eines Vertriebes mit Arzneimitteln in Österreich.

Beginn der Darlehensvereinbarungen war der 18.8.2008, weitere Vereinbarungen bzw. Nachträge folgten:

- Darlehensvertrag vom 13.02.2009, Darlehenssumme € 200.000,00, Endfälligkeit 31.12.2009
- Darlehensvertrag vom 17.02.2009, Darlehenssumme € 50.000,00, Endfälligkeit 31.12.2009
- Darlehensvertrag vom 16.04.2010, Darlehenssumme € 150.000,00, Endfälligkeit 31.12.2012
- Darlehensvertrag vom 07.06.2011, Darlehenssumme € 100.000,00, Endfälligkeit 31.12.2012
- Darlehensvertrag vom 04.03.2013, Darlehenssumme € 500.000,00, Endfälligkeit 31.12.2013
- Darlehensvertrag vom 21.02.2014, Darlehenssumme € 200.000,00, Endfälligkeit 31.12.2015

Gemäß § 2 der Vereinbarungen war die Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers zZ. des Vertragsabschlusses die Grundlage des Darlehensvertrages.

Die Darlehen wurden mit 5,5 % per anno verzinst und halbjährlich jeweils mit 30.06. und 31.12. der Darlehenssumme zugeschlagen. In den Verträgen wurde die Tilgung der Darlehen meistens mit Jahresende bzw. 31.12. des darauffolgenden Jahres vereinbart. Bei Nichteinhaltung der Tilgung hätte sich der Darlehenszins für die Zeit des Verzugs um 2% (§ 3 der Verträge) erhöht. Als Sicherstellung wurde eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen (§ 6) vereinbart.

Eine Zinsänderung bzw. eine gesonderte Zinsvorschreibung erfolgte nach den vorliegenden Unterlagen nicht.

Am 10.12.2009 erfolgte eine Sondertilgung in Höhe von € 150.000,00.

Am 01.02.2010 erfolgte eine einmalige Zinszahlung in Höhe von € 10.050,44. Mit Ausnahme der Zinszahlung im Jahr 2010 führten die Zinsbelastungen zur Erhöhung des Darlehensstandes.

Stand des "Darlehenskonto" zum 31. Dezember 2012 ist € 611.740,19.

Stand des "Darlehenskonto" zum 31. Dezember 2014 ist € 1.443.530,00.

Am 04.05.2015 erfolgte ein Nachtrag zu den bisherigen Darlehensverträgen, worin vereinbart wurde, dass die Darlehen, gesamter Darlehensbetrag € 1.480.385,55, gemäß dem anhängenden Tilgungsplan in Raten von je € 100.000,00 beginnend mit 14.07.2015 rückzuzahlen sind. Sondertilgungen wären möglich.

Der Tilgungsplan bezog sich auf den Zeitraum ab 01.07.2015.

Am 28.05.2015 erfolgte eine Sondertilgung in Höhe von € 300.000,00.

Mit Juni 2018 waren alle Darlehen getilgt.

Die Einkommens- bzw. Vermögenssituation der Bf ab dem Jahr 2010 stellt sich wie folgt dar (Jahresabschlüsse):

	2010	2011	2012	2013	2014
Verlust/Gew.	-101.944	-177.054	-278.052	-410.887	157.160
Bilanzverl.	-317.579	-496.383	-776.185	-1.188.823	-1.108.097
Bankguth.	117.163	40.679	54.709	153.001	652.642
Darl.-Verb.	-451.152	-579.433	-611.715	1.168.782	-1.443.530
	2015	2016			
Jahresgew.	297.115	302.175			
Bilanzverl.	-890.749	-617.355			
Bankguth.	163.502	259.224			
Darl.-Verb.	-908.798	-551.106			

In den Sachbescheiden der Jahre 2013-2014 vom 28.10.2015 wurden die aus den Darlehensverträgen resultierenden Zinszahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde mit Schriftsatz vom 22.01.2019 zurückgezogen. Die in Österreich als Aufwand erfassten Zinszahlungen wurden in Deutschland bei der Muttergesellschaft als Zinserträge erfasst und versteuert.

### III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### IV. Rechtslage

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

Für die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung eines Darlehens ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059).

Finanzverwaltung und Rechtsprechung legen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen einen sehr strengen Maßstab an. Als Angehörige sind sowohl Familienangehörige zu verstehen als auch die Anteilshaber einer Gesellschaft.

Vereinbarungen im Angehörigenkreis werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Grundsätze gelten, gleichgültig ob es sich um die Mitarbeit im Betrieb, um Darlehensverträge, Bestandsverträge, Gesellschaftsverträge etc. handelt. Unmittelbare

Folge einer Nichtanerkennung ist zumindest, dass die Aufwendungen steuerlich nicht berücksichtigt werden (siehe dazu zB VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059, 31.3.2000, 95/15/0056).

Nach der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177) ist in Fällen, wo auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgen, die an einem Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, zu prüfen, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Es ist weiters zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, wobei die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (Ernstlichkeit einer Absicht auf Rückzahlung).

## **V. rechtliche Erwägungen**

Vorerst ist festzuhalten, dass in den Vorjahren zum Streitzeitraum 2009 bis 2011 eine Betriebsprüfung bei der Bf stattgefunden hat, bei der die Abgabenbehörde die Darlehenszahlungen von der Muttergesellschaft, Y.GmbH, an die Bf bzw. die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen als verdeckte Einlage qualifiziert wurden.

Die im Anschluss an die Betriebsprüfung vom Finanzamt für die Jahre 2009 bis 2011 erlassenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer blieben von der Bf unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

Damit hat aber die beschwerdeführende Partei – aus welchen Gründen auch immer – das Vorliegen einer verdeckten Einlage anerkannt.

Daraus folgt, dass der Ansatz der aus den Darlehensverträgen der Jahre 2009 bis 2011 resultierenden und von der Bf geltend gemachten Zinsen in den Folgejahren keine steuerliche Anerkennung finden kann.

Für das Prüfungsjahr 2012 ist festzuhalten, dass seitens der Muttergesellschaft der Bf kein Darlehen an die Bf ausbezahlt wurde.

Hinsichtlich des Prüfungsjahres 2012 wird auf die Entscheidungen zu RV/1 (Stattgabe der Beschwerde vom 16.2.2016 gegen den Bescheid vom 28.10.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens 2012 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012) und zu RV/2 (Gegenstandsloserklärung der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2012) verwiesen.

Für den Streitzeitraum 2013 und 2014 gilt damit folgendes:

Unstrittig ist zunächst, dass die Darlehensgeberin, die 100%ige Muttergesellschaft in Deutschland, die in Streit stehenden Darlehen in Höhe von € 500.000,00 im Jahr 2013 und € 200.000,00 im Jahr 2014 zur Verfügung gestellt hat, um den Aufbau und den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und die Vermarktung der entwickelten Produkte zu ermöglichen bzw. die Geschäfte in der Arzneimittelerzeugung und im Arzneimittelvertrieb, welche von Seiten der Muttergesellschaft insbesondere in Deutschland erfolgreich geführt wurden, auch im österreichischen Markt nachhaltig erfolgreich auszurollen.

Das Engagement der Darlehensgeberin war projektbezogen, nicht langfristig geplant. Im Streitzeitraum wies die Bf eine solide Eigenmittelquote auf.

Zu prüfen ist nun, ob die in den Darlehensverträgen vom 04.03.2013 bzw. 21.02.2014 dokumentierten Mittelzuführungen steuerlich als Darlehen zu sehen sind und damit, ob die von der Bf in den Jahren 2013 und 2014 ausschließlich dafür aufgewendeten Zinszahlungen als abzugsfähige Ausgaben anzuerkennen sind.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter anderem voraus, dass diese auch unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen.

Zu beurteilen ist im gegenständlichen Fall, ob die Leistung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder aber im Gesellschaftsverhältnis hatte. Im letzteren Fall ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen – als (verdeckte) Einlage anzusehen. Unklare Vertragsgestaltungen, etwa das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung oder Fremdunüblichkeit der vertraglichen oder tatsächlichen Abwicklung des Rechtsverhältnisses aber auch das Fehlen der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht und Bonität der Gesellschaft zum Zeitpunkt des Darlehensvertrages wären Indizien dafür, dass ein echtes Gesellschafterdarlehen nicht vorliegt, sondern eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung.

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nach der bisherigen Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 31.03.2000, 95/15/0056; 03.08.2000, 96/15/0159; 26.02.2004, 99/15/0053; 02.06.2004, 2001/13/0229; 31.05.2005, 2000/15/0059; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058) unter anderem anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung (KStR 2001, Rz 754) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden, widrigenfalls liegen Ausschüttungen bzw. Einlagenvorgänge vor, auch wenn diese Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (zusammenfassend zB Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 94; Achatz/Kirchmayr, Körperschaftssteuergesetz Kommentar,

§ 8 Tz 277, VwGH 23.06.1998, 97/14/0075, VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Für die Anerkennung eines Gesellschafter-Darlehens müssen demnach unter anderem folgende Kriterien erfüllt sein:

- a) Die Gesellschaft muss in wirtschaftlich angemessener Weise mit Eigenkapital ausgestattet sein; von der Rechtsprechung wird ein Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapitalausstattung als Indiz dafür gewertet, dass das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich Eigenkapital ersetzt (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 49);
- b) die Darlehensvereinbarung muss klar und eindeutig im Inhalt sein;
- c) die Vertragsbestandteile müssen marktkonform sein; nicht marktkonform und damit fremdunüblich wären etwa das Fehlen einer Darlehenslaufzeit, fehlende Sicherheiten, der Verzicht auf die Einforderung abgereifter Zinsen, etc. .

Für die rechtliche Beurteilung der Darlehen entscheidend ist immer das jeweils im Einzelfall gegebene Gesamtbild der Verhältnisse.

Maßgeblich für die Beurteilung der Darlehen hier ist damit, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlichen aufrechten Verbindlichkeit der Bf entspricht und ob - entsprechend der neuesten Judikatur des VwGH (VwGH vom 26.02.2015, 2012/15/0177, BFG vom 17.01.2018. RV/7102084/2012) – von einer ernsthaften und durchsetzbaren Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführung wird ausgeführt:

Im nunmehrigen Beurteilungszeitraum 2013 und 2014 bestanden 2 schriftliche Darlehensverträge vom 04.03.2013 bzw. 21.02.2014, welche eine Endfälligkeit des Darlehens vom 04.03.2013 am 31.12.2013 bzw. jenes vom 21.02.2014 am 31.12.2015 vorsahen. Bezüglich Zinsen wurde vereinbart, dass auch diese endfällig wären und halbjährlich jeweils zum 30.06. und zum 31.12. berechnet und der Darlehenssumme zugeschlagen würden. Der Zinssatz lag mit 5,5% zwar über dem damaligen Marktzins, dies ist bei vergleichbarem Risiko aber fremdüblich. Zum damaligen Zeitpunkt wurden risikolose bzw. risikoarme Finanzierungen am Markt mit einem Zinssatz von 1,5% p.a. angeboten. Für Start-Up-Unternehmen wurden je nach Branche und Marktumfeld auch Finanzierungen im niedrigen zweistelligen Bereich angeboten. Im konkreten Fall lag weder das eine noch das andere vor. Es handelte sich weder um ein echtes „Start-Up-Unternehmen“ noch lag ein risikoarmes Unterfangen vor. Ein bestehendes Unternehmen mit bestehenden Produkten erweiterte ihren Marktauftritt auf geographischer Ebene. Durch die bisherige Marktpräsenz lag ein geringeres Risiko als bei einem Start-Up-Unternehmen vor. Die Erschließung eines neuen Marktes barg aber gewisse Risiken, da zum einen das Marktverhalten auf anderen geographischen Märkten nicht eins zu eins übertragbar war und zum anderen im Rahmen des Verdrängungswettbewerbs die bisherigen Anbieter am Markt erst abgelöst werden mussten. Demnach war von einem, mittleren Risiko auszugehen, welches nach Ansicht des BFG einen Zinssatz von 5,5%

rechtfertigt, welcher zweifellos das Risiko für die Mittelgeber bei der Mittelhingabe durch die entsprechend höhere Zinsvereinbarung aufwog.

Für den Fall, dass die Darlehensnehmerin mit der Rückzahlung in Verzug käme, hätte sich der Darlehenszins um 2 Prozentpunkte erhöht. Als Sicherheit wurde eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen vereinbart. Damit wurde für das erste, aber auch für das weitere zugezahlte Gesellschaftsdarlehen eine klare vertragliche Grundlage hinsichtlich Sicherheit, Zinsen und Rückzahlung geschaffen.

Die Vereinbarungen über die Mittelhingaben waren transparent, eindeutig und nach außen hin hinreichend publiziert. Die Verträge enthielten klare Regelungen und Fristen betreffend eine regelmäßige und vollständige Rückzahlung der beiden Darlehen.

Im Mai 2015 kam es zu einer - nach Ansicht des BFG zeitnahen - Vertragsergänzung (Nachtrag vom 04.05.2015), welche eine Prolongierung des Darlehens vom 04.03.2013 und eine nunmehrige laufende Tilgung der Darlehen beginnend mit Juli 2015 vorsah (monatliche Tilgungsraten in Höhe von € 100.000,00). Der Tilgungsplan sah eine gänzliche Rückführung der Darlehen bis längstens Juni 2019 vor. Am 28.05.2015 erfolgte eine Sondertilgung in Höhe von € 300.000,00.

Der Tilgungsplan wurde nicht nur vollinhaltlich und fristgerecht eingehalten, vielmehr wurden die Darlehen vollständig schon mit Juni 2018 zurückbezahlt.

Dass zum Zeitpunkt der Mittelhingabe im Jahr 2013 bzw. 2014 die Rückzahlung der Darlehen von der Bf an die Muttergesellschaft nicht möglich und allenfalls auch nicht gewollt war, kann unter den dargestellten Gegebenheiten nicht unterstellt werden.

Entgegen der Annahme der Abgabenbehörde stellt auch im freien Markt, beispielsweise eine finanzierende Bank, Darlehen nicht automatisch fällig, wenn das zugrundeliegende Geschäftsmodell entgegen den Planungen zunächst nicht im geplanten Zeitraum voll anschlägt. Vielmehr wird auch eine finanzierende Bank, sofern diese weiterhin an das Geschäftsmodell und den Darlehensnehmer glaubt, eine Prolongierung der bisherigen Finanzierung vornehmen oder anderwertige Anpassungen, auch hinsichtlich der Finanzierungssumme, vornehmen, damit der Darlehensnehmer einerseits seine Ziele erreicht und andererseits das volle aushaftende Darlehen zwar später, aber dennoch vollständig rückführen kann. Aus dem bloßen Umstand, dass der bestehende Darlehensvertrag vom 04.03.2013 mit dem Nachtrag vom Mai 2015 verlängert wurde, kann daher weder eine fehlende Fremdüblichkeit noch ein fehlender Rückzahlungswille abgeleitet werden.

Wenn die Bf im Jahr 2013 noch einen Jahresverlust verbuchte, so ist davon auszugehen, dass die Besserung der wirtschaftlichen Lage der Bf bereits während des Jahres 2013 erkennbar war, was sich in der Folge im Jahr 2014 in einem Jahresgewinn in Höhe von € 157.160,00 sowie einem Bankguthaben von € 652.642 niederschlug, sodass die Bf eine Bonität aufwies, die für eine weitere Darlehenshingabe im Jahr 2014 als ausreichend erscheint.

Im Sinne der aktuellen Rechtsprechung des VwGH sind daher die streitgegenständlichen Darlehensverträge vom 04.03.2013 und 21.02.2014 steuerlich als solche anzuerkennen. Die Fremdüblichkeit der Darlehen ist gegeben, ein Rückzahlungswille der Bf kann nicht verneint werden.

Auf die von der Abgabenbehörde im laufenden Verfahren aufgeworfene Thematik verdeckter Einlagen muss daher nicht mehr eingegangen werden. Damit sind die von der Bf nur für die Mittelzufuhr der Jahre 2013 und 2014 aufgewendeten Zinszahlungen als abzugsfähige Ausgaben in Höhe von € 27.500,00 für das Jahr 2013 und € 40.012,50 für das Jahr 2014 anzuerkennen.

Der Beschwerde war damit teilweise stattzugeben:

Die Körperschaftsteuer 2013 wird wie folgt berechnet:

<b>Berechnung der Körperschaftsteuer:</b>			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			-381.345,76 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>			<b>-381.345,76 €</b>
<b>Einkommen</b>			<b>0,00 €</b>
<b>Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:</b>			
Gem. § 22 KStG 1988	25 % von	0,00	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer			1.125,00 €
<b>Körperschaftsteuer</b>			<b>1.125,00 €</b>
Einbehaltene Steuerbeträge			-15,37 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988			0,37 €
<b>Festgesetzte Körperschaftsteuer</b>			<b>1.110,00 €</b>
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift</b>			
Festgesetzte Körperschaftsteuer			1.110,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)			-1.110,00 €
<b>Abgabengutschrift</b>			<b>0,00 €</b>

Die Körperschaftsteuer 2014 wird wie folgt berechnet:



<b>Berechnung der Körperschaftsteuer:</b>			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			117.147,81 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>			<b>117.147,81 €</b>
Verlustabzug			-87.860,86 €
<b>Einkommen</b>			<b>29.286,95 €</b>
<b>Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:</b>			
Gem. § 22 KStG 1988	25 % von	29.286,95	7.321,74 €
<b>Körperschaftsteuer</b>			<b>7.321,74 €</b>
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer			-5.884,24 €
Einbehaltene Steuerbeträge			-33,57 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988			0,07 €
<b>Festgesetzte Körperschaftsteuer</b>			<b>1.404,00 €</b>
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift</b>			
Festgesetzte Körperschaftsteuer			1.404,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)			-1.447,00 €
<b>Abgabengutschrift</b>			<b>43,00 €</b>

## VI. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 1. April 2019