

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR
in der Beschwerdesache

BFGmbH, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 30.11.2012, St.Nr. xxxx (nunmehr yyyy), betreffend **Abweisung des Antrages vom 24.07.2012 auf Aufhebung der Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 sowie den Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012 vom 01.12.2011 gemäß § 299 BAO**

zu Recht erkannt:

1) Zur Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages vom 24.07.2012 auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 01.12.2011 werden gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

2) Zur Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages vom 24.07.2012 auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2008, die Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 sowie des Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheides 2012:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1.1. Bei der Beschwerdeführerin BFGmbH (in der Folge kurz Bf) wurde im Jahr 2011 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2009 durchgeführt.

1.2. Mit **Bescheiden vom 01.12.2011** wurde vom Finanzamt die Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 festgesetzt, indem unter anderem folgende Ergebnisse der Betriebsprüfung (siehe Bericht vom 29.11.2011) berücksichtigt wurden:

- Verrechnungskonto (Tz 3 des Berichtes):

Mit Abtretungsvertrag vom 04.05.2006 habe GF sämtliche Anteile der Bf auf entgeltlicher Grundlage erworben. Mit Kaufvertrag ebenfalls vom 04.05.2006 habe er eine offene Forderung der insolventen Tochterfirma CFGmbH (in der Folge kurz CF) an die Bf laut Vermögensstatus des Masseverwalters zum 31.12.2005 iHv 306.626,41 € um den Betrag von 3.000,00 € gekauft. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bf mittellos gewesen und hätte bei Inanspruchnahme ebenfalls Konkurs anmelden müssen. Die offene Forderung iHv 306.626,41 € sei in weiterer Folge auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters umgebucht worden, wobei ab dem Jahr 2008 sukzessive Rückzahlungen an den Gesellschafter erfolgt seien.

Da der Erwerb der Forderung und der Gesellschaftsanteile zeitlich zusammen gefallen seien, habe der Erwerber die Forderung wirtschaftlich betrachtet bereits als Gesellschafter erworben. Darüber hinaus sei GF aufgrund einer verdeckten Treuhandschaft (Vertrag vom 02.10.2002) bereits mit einem Anteil von 33,33% Gesellschafter gewesen und sei die Bf zu 100% Gesellschafterin der CF. Für den Erwerb der Forderung durch den Gesellschafter seien daher die Bestimmungen betreffend die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten.

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Forderung sei diese aufgrund der effektiven Vermögenslosigkeit des geprüften Unternehmens nicht mehr werthaltig gewesen, was auch durch den tatsächlich bezahlten Kaufpreis von 3.000,00 € belegt sei.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes sei offenkundig, dass ein fremder Dritter höchstwahrscheinlich keine Forderung an einer mittellosen Gesellschaft entgeltlich erwerben würde. Ein Interesse an einem Forderungskauf könne nur ein Gesellschafter (naher Angehöriger) haben, der wie im gegenständlichen Fall den Betrieb seines bisherigen Einzelunternehmens (Kauf von zweifelhaften Forderungen) ab Anteilserwerb im Jahr 2006 nunmehr im geprüften Unternehmen ausübe, um damit aus erzielten Gewinnen die Rückzahlung seiner Forderung zu bewirken.

Die Verbindlichkeit der Bf wäre aufgrund der Insolvenz der CF unter Wegdenken des Forderungserwerbes durch GF jedenfalls auszubuchen gewesen. Ein Forderungserwerb um den Betrag von 3.000,00 € könne daher nur im Interesse von GF als Gesellschafter der Bf gelegen sein. Die Forderung sei sozusagen künstlich zum Nachteil der Bf am Leben erhalten worden.

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, es lägen zwei eigene Rechts- und Gewinnermittlungssubjekte nach dem dem österreichischen Kapitalbesteuerungssystem immanenten Trennungsprinzip vor und die Bestimmungen über die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen kämen im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung, könne aufgrund obiger Ausführungen nicht gefolgt werden.

Nach dem Kommentar von Doralt/Mayr zu § 6 EStG Tz 269 sei der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung/Verbindlichkeit auf Seiten der Gesellschaft nach § 8 Abs. 1 KStG steuerwirksam aufzulösen. Würden Gläubiger- und Schuldnerstellung wie im gegenständlichen Fall zusammenfallen, so sei die Verbindlichkeit grundsätzlich auszubuchen (Doralt/Mayr, § 6 Tz 272 bzw. EStR 2000 Rz 2426).

Die Verbindlichkeit sei daher nach Abzug der Anschaffungskosten erfolgswirksam aufzulösen. Offene Verlustvorräte aus Vorjahren könnten insoweit gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG (Vortragsgrenze von 75%) verrechnet werden.

Die **Erfolgsauswirkung dieser Feststellung** wurde folgendermaßen dargestellt:

	2006
Übernahme Verbindlichkeit	306.626,41
abzüglich Kaufpreis	-3.000,00
Erfolgsauswirkung	303.626,41

Verlustabzug: 75% des Einkommens 2006 von 245.5057,22 = 184.130,42

Die **Berechnung des Bilanzgewinnes 2006 bzw. des Gesamtbetrages der Einkünfte** wurde im Betriebsprüfungsbericht folgendermaßen dargestellt:

Bilanzverlust vor BP	-58.119,19
Verrechnungskonto Gesellschafter Tz 3	303.626,41
Bilanzgewinn nach BP	245.507,22

Die **Verlustverrechnung** wurde folgendermaßen dargestellt:

Verlust aus 2003	15.995,73
Verlust aus 2004	323.045,43
Verlust aus 2005	61.075,64
Summe	400.116,80
davon steuerlich anzuerkennen/resultierend aus Ausbuchung/Verbindlichkeit	303.626,41
Verrechnung 2006	-184.130,42
Restverlust	119.495,99
Verrechnung 2007	-119.495,99
Restverlust	0,00

Als Folge der steuerlichen Änderungen laut Tz 3 ergaben sich laut Betriebsprüfer am Verrechnungskonto Gesellschafter ab 2008 Forderungen an den Gesellschafter, die zu verzinsen seien. Als Zinssatz wurde 5% angenommen – siehe **Tz 4 des Berichtes**

Die steuerlichen Auswirkungen wurden folgendermaßen dargestellt:

	2008	2009
Bilanzgewinn/Bilanzverlust	205,56	673,38
Gesamtbetrag der Einkünfte	205,56	673,38

- Mantelkauf (Tz 5 des Berichtes):

Nach ausführlicher Begründung kam der Prüfer zusammenfassend zum Ergebnis, dass *nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Identität der Steuerpflichtigen aufgrund einer wesentlichen Änderung der Strukturen aus organisatorischer, wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Sicht verloren gegangen sei. Es sei daher von einem Mantelkauftatbestand im Sinne des § 8 Abs. 2 Z 4 (Anmerkung: richtig wohl Abs. 4 Z 2) KStG auszugehen, womit der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG aus Vorjahren nicht zulässig sei. § 8 Abs. 2 Z 4 KStG normiere nur hinsichtlich jener Verluste eine Einschränkung, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Mantelkauftatbestands bereits Verlustvorträge iSd § 18 Abs. 6 EStG darstellten.*

Hinsichtlich der Verlustverrechnung wurde auf die Darstellung in der Beilage zum Bericht (siehe obige Darstellung) hingewiesen.

1.3. In der Folge erließ das Finanzamt die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009 vom 01.12.2011. In diesen wurden die vom Betriebsprüfer ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht. Als Sonderausgaben wurden in den Jahren 2006, 2007 und 2009, die positive Einkünfte auswiesen, jeweils 75% der Einkünfte aus dem Titel des Verlustabzuges berücksichtigt, wobei in der Begründung auf die Feststellungen laut Betriebsprüfung und darauf, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt worden sei, hingewiesen wurde.

Gleichzeitig wurden für die Jahre **2006 bis 2008** ebenfalls mit **Bescheiden vom 01.12.2011 Anspruchszinsen** festgesetzt und erging ein **Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012** (Basis = Körperschaftsteuerbescheid 2009).

Sämtliche Bescheide wurden nachweislich am 05.12.2011 zugestellt. Die Berufungsfrist verstrich ungenutzt.

2.1. In der Folge wurde von der nunmehrigen Steuerberaterin ein **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** gemäß § 308 BAO bezüglich der Berufungsfrist betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2008 sowie Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2012 eingebbracht, wobei diesem Antrag auch die (nachgeholt) Berufungsschrift beigelegt wurde.

2.2. Der Antrag wurde mit **Bescheid vom 01.06.2012** vom Finanzamt abgewiesen.

Gleichzeitig wurde die beigelegte Berufung ebenfalls mit Bescheid vom 01.06.2012 zurückgewiesen.

2.3. Dagegen wurde von der Bf durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 07.08.2012 **Berufung** erhoben, die vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 27.11.2012

ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde.

3. Mit Schriftsatz vom 24.07.2012 stellte die Bf den Antrag, die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2006 bis 2008 sowie den Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012 vom 01.12.2011 gemäß § 299 BAO aufzuheben, wobei auf die Rechtswidrigkeit des Inhaltes in den Punkten Verrechnungskonto Gesellschafter und Mantelkauf hingewiesen wurde. Begründend wurde im Wesentlichen auf Folgendes hingewiesen:

Zum Verrechnungskonto Gesellschafter:

Die Anwendung der Bestimmungen über nahe Angehörige gehe ins Leere. GF habe die Forderung der CF vom Masseverwalter zu einem Preis gekauft, zu dem sie auch jeder Dritte hätte erwerben können. Aufgrund seiner rechtlichen Verpflichtungen wäre es dem Masseverwalter sogar strengstens untersagt gewesen, hier einer Partei eine besondere Vorzugsstellung einzuräumen. Eine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen sei nur zwischen der Bf und GF als deren Gesellschafter denkbar. Da im gegenständlichen Fall aber eine Forderungszession zwischen ihm und einem unabhängigen Dritten, nämlich dem Masseverwalter der CF, zustande gekommen sei, sei der Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht zu folgen. Der Erwerb der Forderung der CF gegenüber der Bf durch GF in seiner Funktion als Gesellschafter der Bf habe keine Auswirkungen auf die zivilrechtliche und unternehmensrechtliche Behandlung der korrespondierenden Verbindlichkeit bei der Bf. Diese Verbindlichkeit habe schon vor Zession der Forderung bestanden. Durch die Zession bleibe die Verbindlichkeit der Bf nach wie vor bestehen. Es handle sich lediglich um einen Gläubigerwechsel. Es sei zwischen der Sphäre der Gesellschaft und jener des Gesellschafters zu unterscheiden. GF und die Bf seien zwei eigenständige Rechts- und Gewinnermittlungssubjekte. Das heiße, für die bilanzielle Behandlung der Verbindlichkeit bei der Bf sei es völlig unerheblich, wem die Gesellschaft das Kapital schulde, solange es zu keinem Forderungsverzicht komme. Somit sei aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips die bei der Bf bilanzierte Verbindlichkeit steuerrechtlich vollinhaltlich anzuerkennen. Bei den im Bericht zitierten Meinungen von Doralt/Mayr und den EStR sei von völlig anderen Sachverhalten ausgegangen worden. Doralt/Mayr würden Bezug auf unbedingte und bedingte Schuldverschreibungen nehmen, wobei als Beispiel für einen unbedingten Schuldverschiss angeführt sei, wie vorzugehen sei, wenn ein Gesellschafter auf seine nicht mehr werthaltige Forderung verzichte. Im gegenständlichen Fall habe ein solcher Verzicht aber niemals stattgefunden. Die Forderung könne jederzeit an einen fremden Dritten zediert werden, weshalb von der Bf aus kaufmännischer Vorsicht entsprechend den GoB (Höchstwertprinzip) der volle aushaftende Betrag zu passivieren sei. Auch in den EStR werde unter dem Titel "Zusammenfallen von Gläubiger- und Schuldnerstellung" beispielhaft ein Rückkauf von Inhaberschuldverschreibungen durch den Emittenten angeführt, wenn die Wiederveräußerung ausgeschlossen sei. Es werde aber angemerkt, dass dann, wenn diese Wiederveräußerung nicht als ausgeschlossen anzusehen sei, es bei der Passivierung bleibe.

Im gegenständlichen Fall habe kein Forderungsverzicht stattgefunden, daher sei der Verweis auf Kommentarmernung und Richtlinie nicht zutreffend. GF könne seine Forderung an die Gesellschaft jederzeit an einen fremden Dritten zedieren, da keine zivilrechtliche Vereinbarung über einen Schuld nachlass zwischen ihm und der Bf getroffen worden sei. Schon aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei diese Verbindlichkeit der Bf, die im Zessionswege erworben worden sei, genauso zu behandeln, wie wenn die Forderung nicht an GF zediert worden wäre. Der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2006 sei sohin rechtswidrig. Die Ausbuchung der Verbindlichkeit in Höhe von 303.635,41 sei nicht vorzunehmen und habe die Verrechnung mit dem Verlustvortrag ebenfalls zu unterbleiben.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Bf nicht um eine mittellose Gesellschaft gehandelt habe. Der Wert eines Unternehmens leite sich nach allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen immer aus dem Zukunftserfolg ab. Nachgewiesenermaßen habe die Gesellschaft sehr wohl Vermögenswerte, die zum Zeitpunkt der Übernahme bestanden hätten, in der Folge realisiert. Es seien noch Causen zur Einbringung von Forderungen der BF mit guten Erfolgsaussichten anhängig. Man habe daher die Bf trotz der schwierigen wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Übernahme nicht als mittellose Gesellschaft bezeichnen können. Da die Forderungen, um deren Einbringlichkeit sich GF nunmehr bemühe, allesamt bei Übernahme der Gesellschaftsanteile durch ihn (zum Teil auch indirekt über die gehaltenen Beteiligungen) bestanden hätten, sei es nicht möglich, die Verbindlichkeit der Bf gegenüber GF erfolgswirksam aufzulösen, da diese volumnäßig weiter bestehe. Da nie auf deren Geltendmachung verzichtet worden sei, könne die Forderung auch jederzeit an einen Dritten zediert werden. Der steuerliche Stand des Verrechnungskontos sei daher zwingend auf dem unternehmensrechtlichen Stand in der Bilanz zu belassen.

Zum Mantelkauf:

Nach ausführlicher Begründung wurde zusammenfassend festgestellt, dass es lediglich zu einer Strukturänderung im organisatorischen Bereich und zu einer teilweisen – von der Finanzverwaltung akzeptierten – Änderung der Gesellschafterstruktur gekommen sei. Keineswegs sei es aber im wichtigsten Tatbestandsmerkmal, nämlich der Änderung der gesamtwirtschaftlichen Struktur, zu einer signifikanten Veränderung gekommen. Sollten die Verlustabzüge nicht anerkannt werden, nehme man der Gesellschaft die Möglichkeit und den Atem, die gerichtliche Geltendmachung und Einbringung der strittigen Forderungen sowie die Verfolgung der Ziele betreffend die noch immer existenten Beteiligungen durchzustehen zu können. Für die Anteilsübernahme durch GF hätten vor allem betriebswirtschaftliche Gründe im Vordergrund gestanden. Die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft sei jedenfalls erhalten geblieben. Der Verlustabzug könne nicht verwehrt werden.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass sämtliche Verluste der Bf, welche in den Verlustvortrag eingegangen seien, im Zeitraum 2003 bis 2005 entstanden seien und somit im vollen Umfang aus der Verwaltungstätigkeit – welcher bis heute unverändert

nachgegangen werde – resultierten. Die Verluste seien heute wie damals eindeutig demselben Betrieb der Bf zuzurechnen und daher vollinhaltlich anzuerkennen.

Zum Ermessen:

Die Bescheidaufhebung liege im berechtigten Interesse der Bf, da eine Nichtaufhebung für die Gesellschaft erhebliche wirtschaftliche Nachteile mit sich bringen würde. Aufgrund der nach der Außenprüfung durchgeföhrten Verlustverrechnung könnten insgesamt Verluste in Höhe von 400.116,80 € nicht mehr mit späteren Gewinnen gegenverrechnet werden.

Der Geschäftsföhrer der Gesellschaft, GF, habe sich während der gesamten Prüfung bemüht, seiner abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht nachzukommen und gehe bei der rechtlichen Durchsetzung der Ansprüche gegenüber den Gläubigern persönliche Risiken ein. Die Nichtanerkennung der Forderung des Gesellschafters an seine Gesellschaft iHv 303.626,41 € würde sohin zu einer erheblichen wirtschaftlichen Benachteiligung föhren.

Das Sachlichkeitsgebot nach Art. 7 B-VG fordere eine gleichmäßige Besteuerung des gesamten Markteinkommens bei allen Steuerpflichtigen. Nach Ansicht der Bf würden die Bescheide, deren Aufhebung beantragt werde, den Grundsatz der Einzelfallgerechtigkeit verletzen, da weder eine Anwendbarkeit der Ausbuchung der Forderung des Gesellschafters an seine Gesellschaft noch die Bestimmungen des Mantelkaufs anwendbar seien.

Es werden daher die Aufhebung der angeführten Bescheide (bis auf die Anerkennung des Werbeaufwandes im Körperschaftsteuerbescheid 2008) und die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe beantragt:

	2006	2007	2008	2009
Vor BP	-58.119,19	227.026,01	-79.842,74	62.073,67
Werbeaufwand			13.166,67	
Nach BP	-58.119,19	227.026,01	-66.676,07	62.073,67

Weiters werde ersucht, die Verluste, die bis zum Übernahmestichtag der Anteile entstanden seien, vollständig anzuerkennen und den Stand des Gesellschafterverrechnungskontos sowie die vorweggenommene Ausbuchung der Forderung von GF an die Bf in Höhe von 303.626,41 € zu korrigieren.

4. Mit **Bescheid vom 30.11.2012** wies das Finanzamt diesen Antrag als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass dem Antrag schon allein aufgrund des Nichtvorliegens der gemäß § 299 Abs. 1 BAO erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Bescheide nicht stattgegeben hätte werden können, zumal die Bf selbst zu den einzelnen Punkten jeweils nur "uE" geschrieben habe. Bezuglich der Anspruchszinsenbescheide und des Vorauszahlungsbescheides 2012 wären im Antrag überhaupt keine Aussagen über eine Rechtswidrigkeit getroffen worden. Außerdem sei im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen gewesen, dass die Einbringung einer rechtzeitigen Berufung versäumt und insofern selbst zu einer – ihrer Behauptung zufolge – rechtswidrigen Situation beigetragen habe. Sie habe damit ein Verhalten gesetzt, welches

ein berücksichtigungswürdiges Interesse der Antragstellerin an der Durchbrechung der Rechtskraft der Bescheide nicht zu begründen vermöge. Insgesamt wäre aufgrund der vorliegenden Umstände dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtmäßigkeit einzuräumen.

5. Mit Schriftsatz vom 17.01.2013 erhab die Bf auch gegen diesen Bescheid **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Behörde habe in ihrem Bescheid darauf hingewiesen, dass die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze; die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit sei nicht ausreichend. In der Begründung habe sich die Behörde aber nicht mit der Darlegung der falschen Interpretation des Sachverhalts und der dadurch verursachten unrichtigen Ausstellung der Bescheide auseinandergesetzt. Der Umstand, dass die steuerliche Vertretung zum Teil den Ausdruck "uE" verwendet habe, bedeute keineswegs, dass die Rechtswidrigkeit nur als möglich erachtet werde. Es bedeute vielmehr, dass die Bescheide nach Meinung der steuerlichen Vertretung rechtswidrig seien, und nicht, dass es sich bloß um eine subjektive Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung handle.

Am 11.04.2012 habe eine persönliche Unterredung mit Hrn. G (Prüfer) und Herrn P (Teamleiter) beim Finanzamt stattgefunden. Im Zuge dieses Gesprächs seien von der Bf wichtige Punkte betreffend das Verrechnungskonto des Geschäftsführers und es Mantelkaufs dargelegt worden. Herr P habe dabei bestätigt, dass bescheidbegründende Tatsachen nicht richtig interpretiert bzw. berücksichtigt worden seien. Mangels Berücksichtigung wichtiger Tatsachen und Beweise in den Bescheiden, die infolge der Außenprüfung erstellt worden seien, sei der Spruch dieser Bescheide unrichtig. Konkret ergäben sich Auswirkungen der behördlichen Fehlinterpretation in folgenden Punkten:

A-Verrechnungskonto Gesellschafter

Durch unzutreffende Auslegung von Rechtsvorschriften sei eine Verbindlichkeit der Bf an GF iHv 303.626,41€ erfolgswirksam aufgelöst worden. Es sei zwar die der Auflösung der Verbindlichkeit zugrunde liegende Sachverhaltsdarstellung des Abschlussberichtes der Außenprüfung vom 29.11.2011, der die Basis für die Erstellung der Bescheide bilde, insoweit korrekt, als GF zeitgleich mit dem Erwerb der Anteile an der Bf eine Forderung der CF gegenüber der Bf aus der Konkursmasse der CF erworben habe; die steuerliche Schlussfolgerung aus diesem Sachverhalt gehe aber ins Leere.

Zu den Feststellungen des Prüfers wurde im Einzelnen Folgendes ausgeführt:

Punkt 1:

Nach ausführlicher Begründung (siehe hiezu auch Begründung des Antrages auf Bescheidaufhebung) kam die Bf zunächst zum Ergebnis, dass die Bestimmungen über "Nahe Angehörige" nicht anwendbar seien, da die Forderungszession zwischen GF und einem unabhängigen Dritten (Masseverwalter der CF) zustande gekommen sei. Außerdem habe im gegenständlichen Fall kein Forderungsverzicht stattgefunden, daher sei der Verweis auf Kommentar und Richtlinie nicht zutreffend. GF könne seine Forderung an die Gesellschaft jederzeit an einen fremden Dritten zedieren, da keine

zivilrechtliche Vereinbarung über einen Schuld nachlass zwischen GF und der Bf getroffen worden sei. Schon aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei diese Verbindlichkeit der BF, die im Zessionswege erworben worden sei, genauso zu behandeln, wie wenn die Forderung nicht an GF zediert worden wäre. Der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2006 sei sohin rechtswidrig, die Ausbuchung der Verbindlichkeit iHv 303.625,41 € sei nicht vorzunehmen. Die Verrechnung mit dem Verlustvortrag habe ebenfalls zu unterbleiben.

Punkt 2:

Die Forderung der CF an die Bf sei im Rahmen eines Konkursverfahrens veräußert worden. Entsprechend den Erfahrungen des täglichen Lebens würden die im Rahmen eines Konkursverfahrens erzielten Veräußerungspreise nicht den tatsächlichen Wert des Wirtschaftsgutes widerspiegeln. Nach betriebswirtschaftlicher Überlegung könnten Preis und Wert einer Sache sehr wohl auseinandergehen - siehe zB Unterschied Börsekurs (Marktpreis) und Bilanzkurs (innerer Wert) einer Aktie. Es sei auch nicht richtig, dass die Bf eine mittellose Gesellschaft sei. Es komme bisweilen vor, dass sich Unternehmen in einer wirtschaftlich schwierigen Situation befänden, sie deshalb pro futuro als mittellos zu bezeichnen, wäre aber wohl überzogen. Der Wert des Unternehmens leite sich nach allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (siehe Fachgutachten zur Unternehmensbewertung aus KFS BW 1 aus 02/2006) immer aus dem Zukunftserfolg ab. Nachgewiesenermaßen habe die Gesellschaft sehr wohl Vermögenswerte, die zum Zeitpunkt der Übernahme bestanden hätten, in der Folge realisiert (hiezu wurden Beispiele angeführt). Aktuell seien noch immer zwei Causen anhängig, wobei die Chancen für die Bf gut stünden. Bei Übernahme der Gesellschaft 2006 seien diese Werte noch nicht für jedermann erkennbar, aber bereits vorhanden gewesen, da sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesellschaft bzw. mit deren Beteiligung stünden. Noch immer existent seien die Werte aus AB (Mülldeponie) und AC (400 ha Grundstück D). Diese Werte seien ebenfalls schon bei der Übernahme gegeben gewesen und könnten nach positiver Erledigung des Rechtsstreits durchaus wieder werthaltig werden.

Es sei keineswegs so, dass man die Bf trotz der schwierigen wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Übernahme als mittellose (offensichtlich gemeint: wertlose) Gesellschaft bezeichnen habe können. Es bedürfe unternehmerischen Geschicks, die aushaltenden Forderungen bzw. die Unternehmensbeteiligungen gewinnbringend zu realisieren.

Conclusio:

Da die Forderungen, um deren Einbringlichkeit sich GF nunmehr bemühe, allesamt bereits bei Übernahme der Gesellschaftsanteile durch ihn (zum Teil auch indirekt über die gehaltenen Beteiligungen) bestanden hätten, sei es nicht möglich, die Verbindlichkeit der Bf gegenüber ihm erfolgswirksam aufzulösen, da diese volumnäßig weiter bestehe. Da nie auf eine Geltendmachung der Forderung gegenüber der Gesellschaft verzichtet worden sei, könnte GF die Forderung jederzeit an einen Dritten zedieren. Der steuerliche Stand des Verrechnungskontos sei daher zwingend auf dem unternehmensrechtlichen Stand in der Bilanz zu belassen.

B-Mantelkauf

Der Mantelkauftatbestand sei nicht verwirklicht, da nicht sämtliche Strukturänderungen (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) kumulativ vorlägen. Es sei lediglich zu einer Änderung im organisatorischen Bereich und zu einer teilweisen – von der Finanzverwaltung akzeptierten – Änderung der Gesellschafterstruktur, keineswegs aber zu einer Änderung der gesamtwirtschaftlichen Struktur gekommen.

Hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 und des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2012 wurde ergänzt, dass sich aus der Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2006 bis 2009 zwangsläufig eine Korrektur der angesprochenen Bescheide ergeben müsse.

6. Mit **Vorlagebericht** vom 30.01.2013 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

7. Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

8. Mit Schreiben vom 21.01.2016 wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes vom Landesgericht LG der **Insolvenzakt**, GZ, betreffend die Fa. CF zur Einsichtnahme angefordert. Aus dem darin aufliegenden Bericht des Masseverwalters vom 10.03.2006 ergibt sich, dass die streitgegenständliche Forderung bzw. Verbindlichkeit der Bf vom Masseverwalter im Wesentlichen als uneinbringlich qualifiziert und ein diesbezügliches Angebot als Abschlagszahlung in Höhe von 3.000,00 € nach Zustimmung des Gläubigerausschusses als angemessen erachtet worden war.

9. Mit **Schreiben vom 26.01.2016** wurde die Bf vom Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der behaupteten Unrichtigkeit wegen erfolgswirksamer Auflösung der Verbindlichkeit von 303.626,14 € an GF (Verrechnungskonto Gesellschafter) um Beantwortung folgender Fragen gebeten, die fristgerecht, wie folgt, beantwortet wurden:

9.1. Zu Entstehungszeitpunkt und -grund der strittigen Forderung sowie Vorlage entsprechender Unterlagen:

Die Forderung sei von September 2003 bis April 2005 entstanden. Im Wesentlichen seien damit Beteiligungen eingegangen worden. Von diesen hätte die CF (vormals A) insofern profitiert, als sie ein nicht unbedeutendes Auftragsvolumen im Rahmen ihrer Geschäftsfelder von jenen Firmen erhalten hätte, an denen sich die Bf beteiligt hätte. Insgesamt seien von der Bf Beteiligungen über 336.262,41 € erworben worden. Die Finanzierung der Beteiligungserwerbe sei über Mittel erfolgt, welche der Bf von CF (vormals A) für diesen Zweck zur Verfügung gestellt worden seien. Laut Jahresabschluss 31.12.2005 habe die Bf der CF einen Betrag von 303.626,41 € geschuldet. Der Differenzbetrag erkläre sich aus dem Umstand, dass die CF eine Schuld an die Bf gehabt habe und dies im Jahresabschluss aussaldiert worden sei.

Als Beweis wurden Kontoblätter der CF und der Bf vorgelegt.

9.2. Zur Frage nach der Fälligkeit der Forderung, Eintreibungsschritten und dem Grund für die nicht pünktliche Entrichtung:

Die Beteiligungen hätten zwischen 5 bis 15 Jahre gehalten werden sollen. Danach hätte die Bf die Forderungen leicht zurückzahlen können. Alleine eine Beteiligung an einer Mülldeponie in Land hätte der Bf im Zeitraum 2003 bis 2018 rund 900.000,00 € eingebracht. Zusätzlich wäre die A beauftragt worden, elektrotechnische Leistungen zu erbringen sowie entsprechendes Material zu liefern und zu montieren.

Die Beteiligung an einem anderen Projekt hätte sich in 5 Jahren vervielfacht. Auch hätte die A diesbezüglich Aufträge erhalten.

Entsprechende Unterlagen wurden vorgelegt.

Die Zahlung wäre noch nicht fällig gewesen. Es seien daher auch von der CF keine Eintreibungsschritte gesetzt worden.

9.3. Zum Ersuchen um Vorlage des Schriftverkehrs zwischen dem Masseverwalter und GF betreffend den Ankauf der Anteile an der Bf und der Forderung:

Die Korrespondenz mit dem Masseverwalter sei über RA abgewickelt worden. Die Forderung sei schließlich am 04.05.2006 von GF von der in Konkurs befindlichen CF (vormals A) erworben worden. Ein konkursgerichtlicher Genehmigungsbeschluss für den Forderungserwerb sei nicht erforderlich gewesen. Der Masseverwalter habe gemäß § 116 KO das Rechtsgeschäft vorab zur Kenntnis gebracht und es sei somit gültig geworden. Die Anteile an der Bf habe GF von GR (ebenfalls im Konkurs) übernommen. Mit konkursgerichtlicher Genehmigung seien die Geschäftsanteile am 30.08.2006 erworben worden.

Entsprechende Unterlagen wurden beigelegt und Zeugen benannt.

9.4. Zu den Rückzahlungsmodalitäten:

Im Zusammenhang mit den Beteiligungen seien eine Reihe von Klagen eingebracht worden. Eine Rückzahlung sollte erst nach positivem Ausgang der Causen erfolgen, äquivalent zum ursprünglichen Gedanken rund um die Beteiligungserlöse.

Da der Ausgang der Klagen trotz einer gewissen Wahrscheinlichkeit des Obsiegens immer noch ungewiss gewesen und in zwei Fällen immer noch sei, sei vereinbart worden, dass

solange keine ausreichenden Gewinne erwirtschaftet würden, die Zinsen (banküblich: Euribor plus Aufschlag von 2%) gestundet würden.

9.5. Zur Frage nach dem weiteren Schicksal der Forderung:

Die Entwicklung der Forderung sei aus der folgenden Tabelle zu entnehmen.

Insbesondere sei ableitbar, dass Rückzahlungen seitens der Bf erfolgt seien.

2004	336.626,41	2008	292.343,32	2012	255.552,65
2005	306.626,41	2009	292.290,98	2013	255.552,65
2006	328.627,00	2010	256.802,65	2014	255.552,65
2007	318.626,41	2011	256.802,65	2015	255.552,65

Die Forderung sei noch nicht zur Gänze zurückgezahlt worden; es sei aber zu den aus den der Tabelle zu entnehmenden Teilzahlungen gekommen.

9.6. Zur Frage nach einem etwaigen zwischenzeitigen Forderungs(teil)erlass und dem derzeitigen Stand der Forderung:

Ein Erlass der Forderung sei nie angedacht worden und es werde auch nicht dazu kommen. Der derzeitige Stand der Forderung betrage 255.552,65 €.

9.7. Im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Aufhebungsgrund des Mantelkaufs wurde die Bf im **Schreiben vom 26.01.2016** um Darstellung gebeten, inwieweit eine Unrichtigkeit des Bescheidspruches bewirkt worden sei, da in jenen Jahren zwischen 2006 und 2009, in denen laut Körperschaftsteuerbescheid positive Einkünfte vorlagen, jeweils 75% von diesen (= Verrechnungsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988) aus dem Titel des Verlustabzuges berücksichtigt worden seien.

Diesbezüglich verwies die Bf in der Vorhaltsbeantwortung auf die Ausführungen zum Punkt "Mantelkauf" im Aufhebungsantrag vom 24.07.2012 sowie in der Berufung vom 15.01.2013.

9.8. Schließlich legte die Bf mit ihrer Vorhaltsbeantwortung jene Unterlagen vor, um deren Beibringung im Schreiben vom 26.01.2016 gebeten worden war (Bescheidaufhebungsantrag, Abweisungsbescheid, Jahresabschlüsse).

10. Die Unterlagen des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht wurden dem **Finanzamt** im Wege des Parteiengehörs zur Kenntnis übermittelt. In ihrer Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, dass nach einer Aufhebung des Abweisungsbescheides durch das Bundesfinanzgericht aufgrund des geltend gemachten Aufhebungsgrundes "Verrechnungskonto Gesellschafter" die Aufhebung der entsprechenden Bescheide gemäß § 299 BAO vom zuständigen Finanzamt vorzunehmen wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Der beschwerdeführenden GmbH wurden von deren Tochtergesellschaft CF von September 2003 bis April 2005 jeweils Geldbeträge für den Ankauf von Beteiligungen, die zwischen fünf bis fünfzehn Jahre gehalten werden sollten, zur Verfügung gestellt. Die aushaftenden Beträge wurden in der Bilanz der Bf zum jeweiligen 31.12. eines Jahres als "Verbindlichkeit", bei der CF als "Forderung" ausgewiesen. Die zur Verfügung gestellten Mittel sollten aus den Erträgen aus den Beteiligungen zurückgezahlt werden. Zudem konnte die CF Aufträge von jenen Firmen erwarten, der sich die Bf beteiligt hatte.

Über das Vermögen der CF wurde am 27.07.2005 der Konkurs eröffnet. Die Forderung an die Bf, die laut Vermögensstatus per 31.12.2005 mit 306.626,41 € ausgewiesen war, wurde vom Masseverwalter im Wesentlichen als uneinbringlich qualifiziert und nach Zustimmung des Gläubigerausschusses ein Angebot von 3.000,00 € hiefür als angemessen erachtet.

Am 04.05.2006 erwarb GF, der bis dahin als Treugeber mit 33,33% an der Bf beteiligt gewesen war, die gegenständliche Forderung um 3.000,00 €. Am gleichen Tag kaufte er auch die Anteile an der Bf von deren bisherigem Eigentümer, über dessen Vermögen ebenfalls der Konkurs verhängt worden war, um den Betrag von 500,00 € (konkursgerichtliche Genehmigung am 30.08.2006). Als Vertragspartner des GF fungierte bei beiden Verträgen der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der CF (Kaufvertrag betreffend die Veräußerung der Forderung) bzw. im Konkurs über das Vermögen des GR (Abtretungsvertrag über die Abtretung der Anteile an der Bf).

Die Forderung des Gesellschafters GF wurde in der Folge in der Bilanz der Bf auf dessen Verrechnungskonto ausgewiesen. Ab 2008 erfolgten hierauf Rückzahlungen. Eintreibungsschritte waren weder von der CF unternommen worden noch wurden solche von deren Erwerber gesetzt.

Anlässlich einer **Betriebsprüfung** wurde die gegenständliche Forderung aufgrund der effektiven Vermögenslosigkeit der Bf als nicht mehr werthaltig angesehen; ein fremder Dritter hätte diese nicht mehr entgeltlich erworben. Ein Interesse könne nur ein Gesellschafter haben, der aus erzielten Gewinnen die Rückzahlung erwirken wolle. Der Forderungserwerb sei daher nur im Interesse des GF gelegen. Es seien die Bestimmungen über die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden. Der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung/Verbindlichkeit auf Seiten der Gesellschaft sei nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerwirksam aufzulösen. Der Differenzbetrag zwischen Verbindlichkeit und Kaufpreis wurde daher im Jahr 2006 mit 303.626,41 € dem Gewinn der Bf zugerechnet. Der Verlustabzug aus den Vorjahren wurde für 2006 mit 75% des Einkommens zugelassen.

Außerdem wurde vom Prüfer festgestellt, dass der Mantelkaufstatbestand des § 8 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 vorliege, weshalb der Verlustabzug aus den Vorjahren gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 nicht zulässig sei.

Im Gefolge der Betriebsprüfung wurden die **Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 vom 01.12.2011** erlassen, die im Spruch gegenüber den erklärten folgende Beträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auswiesen und die Verlustabzüge in folgender Höhe berücksichtigten:

	2006	2007	2008	2009
Gewinn/ Verlust vor BP	-58.119,19	227.026,01	-79.842,74	62.073,67
Zurechnung/ BP (Verbindlichkeit/ Gesellschafter)	+303.626,41			
Zurechnung/ BP (Zinsen)			+205,56	+673,38
Zurechnung/ BP (Werbe- aufwand)			+13.166,67	
Gewinn/ Verlust bzw. Einkünfte lt. Bescheiden	245.507,22	227.026,01	-66.470,51	62.747,05
davon 75% Verlustabzug lt. Bescheiden	-184.130,42	-170.269,51	0,00	-47.060,29

Gleichzeitig ergingen **Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006 bis 2008** sowie der **Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2012** auf Basis der Veranlagung 2009.

Sämtliche Bescheide wurden nachweislich am 05.12.2011 zugestellt.

Der Geschäftsführer der Bf beauftragte seine damalige steuerliche Vertreterin im Dezember 2011, sich zwecks Erstellung der Berufung an eine Kollegin zu wenden, was diese auch tat. Aufgrund eines Irrtums (die Mitarbeiterin ging davon aus, dass der Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung von der hinzugezogenen Kanzlei eingebracht werden würde) verstrich die Berufungsfrist ungenutzt.

In der Folge beantragte die Bf eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezüglich der Berufungsfrist, der vom Finanzamt abgewiesen wurde (Bescheid vom 01.06.2012).

Mit **Schriftsatz vom 24.07.2012** stellte die Bf den **Antrag, die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2006 bis 2008 sowie den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2012 vom 01.12.2011 gemäß § 299 BAO aufzuheben**, wobei begründend auf die Rechtswidrigkeit des Inhaltes in den Punkten "**Verrechnungskonto Gesellschafter**" und "**Mantelkauf**" hingewiesen wurde. Die Bestimmungen über nahe Angehörige könnten nicht angewendet werden da die Verträge mit dem Masseverwalter abgeschlossen worden seien. Durch die Zession sei es hinsichtlich der Verbindlichkeit lediglich zu einem Gläubigerwechsel gekommen. Ein Forderungsverzicht sei nie erfolgt. Die Forderung könne jederzeit an einen fremden Dritten zediert werden, weshalb von der Bf aus kaufmännischer Vorsicht nach den GoB der voll aushaftende Betrag zu passivieren sei.

Zum Mantelkauf wurde festgehalten, dass die wirtschaftliche Identität jedenfalls erhalten geblieben wäre, weshalb der Verlustabzug nicht verwehrt werden könne. Sämtliche Verluste seien im Zeitraum 2003 bis 2005 entstanden und somit in vollem Umfang aus der Verwaltungstätigkeit, welcher bis heute unverändert nachgegangen werde.

Der ursprüngliche Firmenwortlaut "AGmbH" der Bf war laut Firmenbuch am 07.05.2003 in den nunmehrigen Wortlaut abgeändert worden. Der Geschäftszweig "Akquisition, Planung von Funkanlagen" war am 20.09.2003 gestrichen worden.

Zum Ermessen wurde angeführt, dass insgesamt Verluste in Höhe von 400.116,80 € nicht mehr mit späteren Gewinnen gegenverrechnet werden könnten. GF habe sich während der gesamten Prüfung bemüht, seiner Wahrheitspflicht nachzukommen. Die Nichtanerkennung der Forderung an die Bf in Höhe von 303.626,41 € würde zu einem erheblichen wirtschaftlichen Nachteil führen. Das Sachlichkeitsgebot nach Art. 7 B-VG fordere eine gleichmäßige Besteuerung. Die Bescheide, deren Aufhebung beantragt werde, würden gegen die Einzelfallgerechtigkeit verstößen.

Insgesamt wurde aufgrund der geltend gemachten Aufhebungsgründe beantragt, die Verluste, die bis zum Übernahmestichtag der Anteile entstanden waren, vollständig anzuerkennen und den Stand des Gesellschafterverrechnungskontos sowie die vorweggenommene Ausbuchung der Forderung von GF an die Bf von 303.626,41 € zu korrigieren.

Zur beantragten Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 und des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2012 wurden keine weiteren Ausführungen bzw. Anträge getätig. Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 erging inzwischen der in Rechtskraft erwachsene Jahresbescheid vom 28.11.2013.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung wurde vom Finanzamt mit **Bescheid vom 30.11.2012** mangels Vorliegens der erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Bescheide im Rahmen des Ermessens **abgewiesen**.

Gegen diesen Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 sowie des

Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2012 vom 01.12.2011 gemäß § 299 BAO ist das gegenständliche **Beschwerdebegehren** gerichtet, wobei hinsichtlich der Begründung wiederum die bereits im ursprünglichen Antrag dargelegten Aufhebungsgründe "Verrechnungskonto Gesellschafter" und "Mantelkauf" dargelegt wurden. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches der angeführten Bescheide entgegen der Ansicht des Finanzamtes aufgrund dieser Aufhebungsgründe jedenfalls gegeben sei.

Hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 und des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2012 wurde ergänzt, dass sich aus der Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2006 bis 2009 zwangsläufig eine Korrektur der angesprochenen Bescheide ergeben müsse.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Teilen der Akten des Finanzamtes, insbesondere dem Betriebsprüfungsbericht samt Arbeitsbogen (inklusive Unterlagen wie Verträgen über den Forderungs- und Beteiligungserwerb durch GF) sowie den betroffenen Bescheiden.

Außerdem wurden vom Geschäftsführer der Bf im Vorhaltsverfahren über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes umfangreiche Unterlagen, insbesondere auch Schriftsätze vorgelegt.

Dass die strittige Forderung bzw. Verbindlichkeit der Bf vom Masseverwalter im Wesentlichen als uneinbringlich qualifiziert und ein diesbezügliches Angebot als Abschlagszahlung in Höhe von 3.000,00 € nach Zustimmung des Gläubigerausschusses als angemessen erachtet wurde, ergibt sich aus dessen Bericht vom 10.03.2006 an das Landesgericht LG, von dem im Rahmen der Einsichtnahme in den Insolvenzakt betreffend die CF, GZ, Kenntnis erlangt wurde.

Die entsprechenden Unterlagen wurden im Wege des Parteiengehörs der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1) Zur Bescheidaufhebung:

§ 299 BAO in der Fassung BGBI I 14/2013 lautet folgendermaßen:

"(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Gemäß **§ 323 Abs. 37 BAO** tritt § 299 BAO idF BGBl I 14/2013 mit 01.01.2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

2) Zum Aufhebungsgrund "Verbindlichkeit/Verrechnungskonto Gesellschafter":

a) Gemäß **§ 6 Z 3 EStG 1988** sind Verbindlichkeiten gemäß Z 2 lit. a zu bewerten. Nach dieser Bestimmung sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

b) **§ 8 Abs. 1 in der bis 23.05.2007 geltenden Fassung** lautete folgendermaßen: "Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden."

§ 8 Abs. 1 in der ab 24.05.2007 geltenden Fassung BGBl I 24/2007 lautet folgendermaßen:

"Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam."

Die **Sätze 2 und 3** (Satz 3 betrifft eben die hier strittige steuerwirksame Erfassung des nicht mehr werthaltigen Teiles der Forderung bei Forderungsverzicht durch den Gesellschafter) wurden **erst mit Geltung ab 24.05.2007** angefügt.

3) Zum Aufhebungsgrund "Mantelkauf":

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und

wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 lauten:

"(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind."

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schulderlass gemäß § 36 Abs. 2,
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,

- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
- Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988."

B) Erwägungen im konkreten Fall:

1. Im gegenständlichen Verfahren war die Frage **strittig**, ob die Abgabenbehörde aufgrund der von der Bf in ihrem Antrag geltend gemachten Aufhebungsgründe folgende Bescheide vom 01.12.2011 gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 299 BAO aufheben hätte müssen:

- Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008
- Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008
- Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012

2. Nach § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl I 14/2013 sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO zulässig, wenn der **Antrag auf Aufhebung** vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden **Jahresfrist** eingebracht wurde.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung wurde im gegenständlichen Fall am 24.07.2012 - also innerhalb der Jahresfrist und somit **rechtzeitig** - eingebracht.

3. Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der **Spruch des Bescheides als nicht richtig** erweist. Das ist der Fall, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa wegen unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009; Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Voraussetzung für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO ist aber das Vorliegen der Gewissheit der Rechtswidrigkeit; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059; Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 13 mwN). Sowohl die Aufhebung als auch die Abweisung eines Aufhebungsantrages setzen jedenfalls die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059; VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 13; BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012).

4. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, ausdrücklich festgestellt hat, wird bei der **Aufhebung auf Antrag** der **Aufhebungsgrund** durch die Partei bestimmt. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die "**Sache**", über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen

wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung **durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt** (Verweis auf VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119). Das Vorliegen der behaupteten Rechtswidrigkeit ist nur im Rahmen dieses geltend gemachten Aufhebungsgrundes (= Sache) zu prüfen.

Aufgrund dieser Überlegungen kam der Gerichtshof im dort anhängigen Fall zu dem Ergebnis, dass die belangte Behörde das Vorliegen der behaupteten Rechtswidrigkeit (auch in diesem Fall ging es um die Frage, ob tatsächlich von einem Forderungsverzicht auszugehen war) prüfen hätte müssen.

5. Im gegenständlichen Fall machte die Bf **zwei Aufhebungsgründe** geltend, nämlich
- die Rechtswidrigkeit der Bescheide infolge der erfolgswirksamen Auflösung der Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter sowie
- die Rechtswidrigkeit der Bescheide infolge Annahme eines Mantelkaufes.

Um die auch schon vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angesprochene Gewissheit über die Rechtswidrigkeit zu erlangen, war zufolge obiger Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes der entscheidungsrelevante Sachverhalt im Zusammenhang mit diesen geltend gemachten Aufhebungsgründen zu klären:

5.1. Zum Aufhebungsgrund "Verbindlichkeit/Verrechnungskonto Gesellschafter":

Vom Betriebsprüfer wurden die Vorgänge im Zusammenhang mit dem strittigen Forderungserwerb aufgrund der gesellschaftlichen Verflechtungen und des Naheverhältnisses des GF zu beiden Gesellschaften im gegenständlichen Fall völlig zu Recht einer eingehenden Prüfung unterzogen.

5.1.1. Zur Annahme eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen:

Zunächst stellte der Prüfer den Forderungserwerb im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Kriterien betreffend die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in Frage.

Wie die Bf aber zu Recht einwendete, wurde die streitgegenständliche Vereinbarung zwischen dem Masseverwalter und dem (nach dem gleichzeitigen Erwerb sämtlicher Anteile an der beschwerdeführenden Gesellschaft) nunmehrigen Alleineigentümer der Gesellschaft (=Bf) abgeschlossen.

Der Hintergrund der Rechtsprechung zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen liegt in dem Umstand, dass zwischen nahen Angehörigen nicht jener natürliche Interessensgegensatz, der bei fremd gegenüber stehenden Vertragspartnern in der Regel zu unterstellen ist, angenommen werden kann (*Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 159*). Entsprechende Verträge sind daher dahingehend zu überprüfen, ob das tatsächliche wirtschaftliche Geschehen auch dem sich aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes der Vereinbarungen ergebenden Gesamtbild entspricht. Im Rahmen der diesbezüglichen Beweiswürdigung wurden von der Rechtsprechung Kriterien herausgearbeitet, die erfüllt sein müssen, um Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen zu können. Es sind dies die ausreichende Transparenz, der eindeutige und klare Inhalt der Vereinbarungen

sowie der Umstand, dass diese einem Fremdvergleich standhalten müssen (vgl. zB VwGH 26.02.2013, 2010/15/0014; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265).

Da im gegenständlichen Fall als **Vertragspartner** des Erwerbers der strittigen Forderung GF, der zweifelsohne als eine den Gesellschaften nahe stehende Person zu qualifizieren ist, allerdings der **Masseverwalter** der CF handelte, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes tatsächlich nicht von einem Vertrag zwischen nahen Angehörigen gesprochen werden.

Wie sich aus dem Bericht des Masseverwalters vom 10.03.2006 ergibt, wurde die Forderung der CF gegenüber der Bf von diesem im Wesentlichen als uneinbringlich qualifiziert. Wenn der Masseverwalter in diesem Fall das Angebot annahm, um wenigstens noch circa 1% der Forderung zu erhalten, ohne dafür den risikobehafteten Klagsweg beschreiten zu müssen, so tat er dies im Rahmen der vollen rechtlichen Verantwortlichkeit in seiner Position. Eine entsprechende Vereinbarung wäre er auch mit jedem anderen Dritten eingegangen. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang zudem, dass sich darüber hinaus auch der Gläubigerausschuss mit der Annahme des Angebots von 3.000,00 € einverstanden erklärt hatte, was die Objektivität dieser Entscheidung zusätzlich unterstreicht.

Dem vom Masseverwalter unterzeichneten Vertrag vom 04.05.2006 über die Veräußerung der Forderung an GF konnte sohin die Anerkennung nicht versagt werden und kam der Gläubigerwechsel demnach grundsätzlich rechtswirksam zustande.

5.1.2. Zum Ausweis bzw. Wert der Verbindlichkeit:

In weiterer Folge war zu überprüfen, ob die Bf durch den Erwerb der Forderung durch ihren Gesellschafter von ihrer ursprünglichen Verbindlichkeit befreit wurde bzw. nicht mehr damit rechnen musste, diese jemals noch begleichen zu müssen.

5.1.2.1. Zum Vorliegen eines "Forderungsverzichtes":

Ein formeller Forderungsverzicht lag im gegenständlichen Fall nicht vor und wurde auch seitens des Betriebsprüfers nicht behauptet.

Um von einem Forderungsverzicht ausgehen zu können, muss ein entsprechendes zweiseitiges Rechtsgeschäft vorliegen. Das Nichtbetreiben einer Forderung führt hingegen noch zu keinem Forderungsverzicht [Marschner, Einlagen-Kapitalgesellschaften, Wien 2015, S. 507 unter Verweis auf Trenkwalder, Forderungen versus Einlagen - der Versuch einer Abgrenzung in BMF/JKU, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 493(502)].

Eine entsprechende Feststellung würde auch dem tatsächlichen Schicksal der Forderung widersprechen. Wie vom Betriebsprüfer ausgeführt, kam es ab 2008 tatsächlich zu Rückzahlungen und reduzierte sich der Verbindlichkeitsstand auf derzeit 255.552,65 € (gegenüber ursprünglich 306.626,41 €).

Dass auch der Prüfer von der Rückzahlbarkeit der Verbindlichkeit ausging, ergibt sich aus dessen Ausführungen in Tz 3 des Berichtes, wenn er darauf hinwies, dass der nunmehrige

Geschäftsführer und Alleingesellschafter aus den erzielten Gewinnen die Rückzahlung der Forderung bewirken wollte.

5.1.2.2. Zum Wertansatz der Verbindlichkeit:

In weiterer Folge war zu prüfen, ob und mit welchem Wert die ehemalige Verbindlichkeit gegenüber der CF, die nunmehr von ihrem Alleingesellschafter erworben worden war, im Betriebsvermögen der Bf in Ansatz zu bringen war.

In diesem Zusammenhang ist auf die oben zitierte Bestimmung des § 6 Z 3 EStG 1988 Bedacht zu nehmen.

Verbindlichkeiten sind gemäß § 6 Z 3 EStG 1988 unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Z 2 lit. a anzusetzen. Diese Bestimmung sieht unter anderem vor, dass Aktivvermögen höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten bewertet werden darf. Während einer Wertminderung durch eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert Rechnung getragen werden kann bzw. muss, ist die Berücksichtigung einer allfälligen Werterhöhung mit Rücksicht darauf, dass nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, unzulässig. Für Verbindlichkeiten gilt dies mit umgekehrtem Vorzeichen (sog. Imparitätsprinzip): Während der Erhöhung der Verbindlichkeit durch einen entsprechenden Wertansatz (höherer Teilwert) Rechnung zu tragen ist, kommt ein **Wertansatz, der niedriger ist als der Rückzahlungsbetrag, nicht in Betracht**. Diese aus dem Vorsichtsprinzip des ordentlichen Kaufmannes abgeleitete Bewertungsregel bestimmt unter anderem den Begriff der Anschaffungskosten im Einkommensteuerrecht, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die angeschafften Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen sind (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

Die sinngemäße Anwendung des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 für Verbindlichkeiten bedeutet also, dass Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag als Anschaffungskosten anzusetzen sind, außer wenn der Teilwert höher ist. Entsprechend dem auch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung geltenden Realisationsprinzip darf auf der Aktivseite nicht über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugeschrieben werden, selbst wenn der Teilwert höher ist. Für Verbindlichkeiten gilt demgemäß, dass eine Abwertung unter den Verfügungsbetrag nicht möglich ist (*Aigner/Moshammer/Tumpel* in RdW 3/2015, 186f; siehe auch *Doralt/Mayr*, EStG¹⁴, § 6 Tz 265).

Ein Wertansatz, der niedriger ist als der Rückzahlungsbetrag kommt somit aufgrund obiger Ausführungen nicht in Betracht. Diese aus dem Vorsichtsprinzip des ordentlichen Kaufmannes abgeleitete Bewertungsregel bestimmt unter anderem den Begriff der Anschaffungskosten im Einkommensteuerrecht und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die angeschafften Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen sind (siehe hiezu VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Diese Sichtweise gilt für die Bf umso mehr, als rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 grundsätzlich nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln müssen, außer zwingende steuerrechtliche

Vorschriften treffen eine abweichende Regelung. In diesem Sinne weist auch *Mayr* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 6 Tz 265 unter Verweis auf VwGH 23.11.1994, 91/13/0111, darauf hin, dass dann, wenn der Teilwert gesunken ist, der niedrigere Betrag nicht angesetzt werden darf, um den Ausweis nicht realisierter Gewinne zu vermeiden.

Dies bedeutet auch auf den gegenständlichen Fall bezogen, dass ein allfälliger **niedrigerer Teilwert der Verbindlichkeit nicht in Ansatz** gebracht werden darf, solange sich der Rückzahlungsbetrag aufgrund eines (teilweisen) Forderungsverzichtes nicht verringert hat. Ein solcher lag aber, wie oben ausgeführt, nicht vor.

5.1.3. Zur steuerwirksamen Erfassung gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988:

Eine steuerwirksame Auflösung der nicht mehr werthaltigen Verbindlichkeit auf Seiten der Gesellschaft nach § 8 Abs. 1 KStG 1988, wie sie von *Doralt/Mayr* in EStG¹⁴, § 6 Tz 269 angesprochen (siehe Zitat im Betriebsprüfungsbericht), kann einerseits mangels Annahme eines Forderungsverzichtes nicht vorgenommen werden. Andererseits basiert die entsprechende Kommentarstelle auf **§ 8 Abs. 1 Satz 3 KStG 1988**, welcher Zusatz nach der gegenteiligen Rechtsprechung für die Vorjahre (siehe VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078) erst mit **Geltung ab 24.05.2007** eingefügt worden war.

Der gegenständliche Forderungserwerb hatte aber bereits ein Jahr davor, nämlich im Mai 2006 (konkret am 04.05.2006) stattgefunden. **§ 8 Abs. 1 Satz 3 KStG 1988** war demnach auf diesen Sachverhalt noch **nicht anwendbar**.

5.1.4. Zur Vereinigung von Schuldner und Gläubiger:

Was einen Wegfall der Verbindlichkeit wegen Vereinigung von Gläubiger- und Schuldneridentität anlangt, so ist diesbezüglich den Ausführungen der Bf zu folgen, dass es sich bei dem Gesellschafter der GmbH als natürliche Person und der beschwerdeführenden GmbH als juristische Person um zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten bzw. Steuerrechtssubjekte handelt.

5.1.5. Zur Qualifikation der Verbindlichkeit:

Wie sich aus der Vorhaltsbeantwortung im Beschwerdeverfahren ergibt, war bezüglich der Rückzahlung der Verbindlichkeit kein konkreter Fälligkeitszeitpunkt vereinbart. Die Rückzahlung der für den Ankauf der Beteiligungen in den Jahren 2003 bis 2005 zur Verfügung gestellten Mittel war abhängig von der Entwicklung der Beteiligungen und dem wirtschaftlichen Erfolg der Bf.

Es stellt sich daher die Frage, ob nicht von vornherein eine Verbindlichkeit in Form einer Besserungsverpflichtung eingegangen worden war. Bei Besserungsverpflichtungen handelt es sich um zunächst erlassene oder gestundete Verbindlichkeiten, die bei Eintritt gewisser vereinbarter Voraussetzungen (anteilig) wieder auflieben bzw. zu tilgen sind (zB beim Anfallen von Gewinnen beim Schuldner). Solange nicht einwandfrei feststeht, dass eine Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, ist dieselbe mindestens mit dem Betrag zu bewerten, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (*Marschner, Einlagen Kapitalgesellschaften*, Wien 2015, S. 507f unter Verweis auf VwGH

18.10.1989, 88/13/0198). Eine ertragswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit im Jahr 2006 würde sich im gegenständlichen Fall daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht ergeben.

Selbst wenn man – der Ansicht des BFH folgend (siehe *Marschner, Einlagen, S. 509*) – eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht als ausweisbare Verbindlichkeit ansieht, würde dies im vorliegenden Fall zu keiner Ertragserhöhung im Jahr 2006 führen, da eine Verbindlichkeit im Betriebsvermögen der Bf dann **von vornherein nicht in Ansatz** zu bringen gewesen wäre. Eine Korrektur hätte somit allenfalls bereits in den Jahren des Entstehens (also in den Jahren 2003 bis 2005) vorgenommen werden müssen. Eine erfolgswirksame Auflösung im Veranlagungszeitraum 2006 wäre auch unter diesem Aspekt nicht möglich gewesen.

5.1.6. Ergebnis:

Insgesamt ergab sich aufgrund obiger Erwägungen im Zusammenhang mit dem ersten Aufhebungsgrund tatsächlich eine **Unrichtigkeit des Bescheidspruches** insofern, als sich die **erfolgswirksame Auflösung der Verbindlichkeit/Verrechnungskonto Gesellschafter** im Jahr 2006 als **rechtswidrig** erwies. Die im Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2006 vorgenommene Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diesem Titel war unrichtig.

5.2. Zum Aufhebungsgrund "Mantelkauf":

Die Bf beantragte außerdem die Aufhebung der Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 sowie des Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheides 2012 mit der Begründung, dass der Betriebsprüfer den Tatbestand des Mantelkaufes unterstellt habe (siehe Tz 5 des Berichtes).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, unter Verweis auf VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119, ausgeführt hat, bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet und legt damit auch die "Sache" fest, über die in einem Bescheid, mit welchem der Antrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass zu überprüfen war, inwieweit sich der Spruch jener Bescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, aufgrund der Annahme des vom Finanzamt unterstellten Mantelkauftatbestandes als unrichtig erwiesen hat. Diese Annahme eines Mantelkauftatbestandes konnte in Bezug auf die Bescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, allenfalls eine Rechtswidrigkeit dadurch bewirkt haben, dass der **Abzug der Verluste** der Gesellschaft vor besagtem Mantelkauf untersagt wurde.

Wie sich aber aus den vom Aufhebungsantrag umfassten Körperschaftsteuerbescheiden 2006 bis 2008 ergibt, wurde in diesen Jahren, soweit positive Einkünfte vorlagen (2006 und 2007), **jeweils ein maximaler Verlustabzug von 75% der Einkünfte** - das entspricht der Verrechnungsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 - berücksichtigt.

Eine **Unrichtigkeit des Bescheidspruches** aus dem von der Bf geltend gemachten Aufhebungsgrund der Annahme eines Mantelkaufes ist somit **nicht ersichtlich**.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 26.01.2016 wurde die Bf um Darstellung ersucht, inwieweit die von ihr als Bescheidaufhebungsgrund geltend gemachte Feststellung des Mantelkaufes in den vom Bescheidaufhebungsantrag betroffenen Bescheiden eine Unrichtigkeit des Spruches bewirkt habe.

Die Bf verwies in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen zum Punkt "Mantelkauf" im Aufhebungsantrag vom 24.07.2012 sowie in der Berufung vom 15.01.2013.

Damit hat sie aber nicht dargetan, inwieweit bzw. inwiefern sie in der Annahme eines Mantelkaufes eine Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches - nicht bloß der Begründung des Betriebsprüfungsberichtes - erblickt.

Der von der Bf ins Treffen geführte Aufhebungsgrund der Annahme eines Mantelkaufes kann somit keine Aufhebung der betroffenen Bescheide bewirken.

6. Ermessen:

Die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO steht im Ermessen (arg. "kann"), welches gemäß § 20 BAO zu üben ist.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind sie nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (*Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 53).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am **Zweck der Norm** zu orientieren (*Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 8). Im Zusammenhang mit der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist dabei dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung einzuräumen. Dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) kommt der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (*Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 54; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022; 07.07.2004, 2011/13/0053).

Das Ermessen ist weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben. Unter "**Billigkeit**" versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter "**Zweckmäßigkeit**" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Im Zusammenhang mit der Beurteilung der **Billigkeit** war im gegenständlichen Fall zunächst zu beachten, dass der Partei grundsätzlich ein berechtigtes Interesse

an materiell rechtsrichtigen Bescheiden zuzugestehen ist und dieser Umstand schon im Hinblick auf den beschriebenen Zweck der Norm grundsätzlich für eine Bescheidaufhebung spricht, zumal die Auswirkungen der Feststellungen laut Betriebsprüfung auch wesentliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Situation der Bf zeitigten (erfolgswirksame Auflösung einer Forderung von mehr als 300.000,00 €; Wegfall des Verlustvortrages). Gegen die Aufhebung spricht, dass – wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides vom Finanzamt ausgeführt – die Bf selbst dazu beigetragen hat, dass die rechtswidrige Situation nicht schon im Rahmen eines Berufungsverfahrens saniert werden konnte und damit selbst ein im Rahmen der Ermessensübung gegen sie sprechendes Verhalten gesetzt hat. Allein dieser Umstand steht aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009, ausgesprochen hat, der Anwendung des § 299 BAO nicht entgegen (siehe hiezu auch Verweis auf *Staringer*, Rechtskraftdurchbrechungen über Antrag im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang*, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren, 270). Darüber hinaus ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Bf einen wenn auch nicht vom Verschulden befreienden, so dennoch mildernden Grund für die Versäumung der Berufungsfrist (Missverständnis aufgrund des Steuerberaterwechsels) vorbringen konnte. Dem Umstand, dass die Berufungsfrist durch die antragstellende Partei versäumt wurde, konnte sohin im Rahmen der Ermessensübung nicht jenes Gewicht beigemessen werden, dass dieses sämtliche anderen Umstände, die zu berücksichtigen sind, überlagert hätte.

In weiterer Folge war das Ermessenskriterium der **Zweckmäßigkeit**, das der Angemessenheit hinsichtlich des öffentlichen Interesses an der Abgabeneinbringung entspricht, zu prüfen. Eng damit verbunden ist der Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie, also die Vermeidung des mit der Bescheidaufhebung und in ihrer Folge eintretenden Verwaltungsaufwandes.

Das Argument der Verwaltungsökonomie tritt allerdings zurück, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiell rechtsrichtigen Zustandes nicht geringfügig sind. In diesem Sinne sprach sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022, aus, wenn der darauf hinwies, dass eine Bescheidaufhebung in der Regel dann zu unterlassen sein wird, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (Verweis auf VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022; in diesem Sinne auch *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 55f mwN).

Die **Geringfügigkeit** bei der Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO ist wie bei der vergleichbaren Situation anlässlich der Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 BAO zu beurteilen (UFS 02.09.2004, RV/0418-W/03). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016; VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257) ist etwa eine Steuererhöhung von 1.010,14 € weder absolut noch relativ geringfügig, wobei bei mehreren Verfahren die steuerliche Auswirkung insgesamt zu betrachten ist.

Bei Überprüfung diese Kriteriums der Geringfügigkeit fällt **im gegenständlichen Fall** auf, dass die steuerliche Auswirkung der Zurechnung der Verbindlichkeit laut

Verrechnungskonto des Gesellschafter bei der Bemessung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 keinesfalls als absolut oder relativ geringfügig betrachtet werden konnte. Abgesehen davon, dass sich trotz Anerkennung eines Verlustabzuges von 75% der Einkünfte aufgrund des Bescheides vom 01.12.2011 noch immer eine Körperschaftsteuerbelastung von 15.344,20 € ergab, wohingegen bei Annahme des erklärten Verlustes nur die Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 € angefallen wäre, wurden durch diese Zurechnung auch ein hohes Maß an möglichen Verlustvorträgen verbraucht.

Auf den Körperschaftsteuerbescheid 2007 wirkt sich der Aufhebungsgrund Verbindlichkeit/Verrechnungskonto Gesellschafter insofern aus, als dadurch, dass im Körperschaftsteuerbescheid 2006 von einem Verlust auszugehen und lediglich die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 vorzuschreiben ist, die Mindestkörperschaftsteuerbeträge aus den Vorjahren sowie jener aus dem Jahr 2006 (insgesamt somit 7.000,00 €) als Vorauszahlungen gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 anzurechnen sind. Von einer Geringfügigkeit kann daher auch im Jahr 2007 nicht ausgegangen werden.

Für das Jahr 2008 ergab sich hingegen aus der Zurechnung der sich aus der gegenständlichen Feststellung der Betriebsprüfung ergebenden Zinsen in Höhe von 205,56 € im Jahr 2008 bei der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage lediglich eine geringfügige Auswirkung.

7. Ergebnis:

7.1. Zum Aufhebungsantrag betreffend Körperschaftsteuer 2006:

Wie oben dargelegt, ergab die Prüfung des geltend gemachten Aufhebungsgrundes "Verrechnungskonto Gesellschafter" eine Unrichtigkeit des Spruches des Körperschaftsteuerbescheides 2006 vom 01.12.2011, da die Verbindlichkeit mit dem Betrag von 303.626,41 € zu Unrecht erfolgswirksam aufgelöst wurde.

Dadurch hätte sich anstatt eines Bilanzgewinnes von 245.507,22 € ein Verlust von -58.119,19 € ergeben. Die Körperschaftsteuerbelastung 2006 betrug laut Bescheid vor Abzug der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer aus den Vorjahren (5.250,00 €) 15.344,20 €. Bei Ansatz des Verlustes ergibt sich aber lediglich eine Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 €. Die steuerliche Auswirkung war sohin nicht als geringfügig zu werten.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 01.12.2011 war daher gemäß § 299 Abs. 1 BAO im Rahmen des Ermessens aufzuheben.

Anmerkung:

Da gemäß § 299 Abs. 2 BAO eine Verbindung von aufhebendem Bescheid und den aufgehobenen Bescheid ersetzendem Bescheid nur dann zulässig ist, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist, war es dem

Bundesfinanzgericht verwehrt, die neue Sachentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2007 zu treffen (siehe hiezu *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 299 Anm. 21; UFS 02.09.2004, RV/0418-W/03).

Der nach der gegenständlichen Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 vom 01.12.2011 neu zu ergehende Körperschaftsteuerbescheid 2006 wird vom zuständigen Finanzamt zu erlassen sein.

7.2. Zum Aufhebungsantrag betreffend Körperschaftsteuer 2007:

7.2.1. Eine Bescheidaufhebung wegen des Aufhebungsgrundes "Mantelkauf" konnte nicht erfolgen. Hinsichtlich der Begründung wird auf die unten stehenden Ausführungen unter Punkt 8.3.1. zum Körperschaftsteuerbescheid 2008 verwiesen.

7.2.2. Eine Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 01.12.2011 hatte allerdings wegen der unmittelbaren Auswirkung des Aufhebungsgrundes "Verbindlichkeit/ Verrechnungskonto Gesellschafter" auf diesen Bescheid zu erfolgen:

Aus dem Umstand, dass im neuerlich zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheid 2006 negative Einkünfte in Ansatz zu bringen sind, ergibt sich, dass einerseits in diesem Jahr die Mindestkörperschaftsteuer aus den Vorjahren 2003 bis 2005 (5.250,00 €) nicht angerechnet werden kann und andererseits im Jahr 2006 wiederum Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.750,00 € anfällt. Im Jahr 2007, das positive Einkünfte aufweist, sind somit gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 insgesamt 7.000,00 € an Mindestkörperschaftsteuer als Vorauszahlungen anzurechnen. Die sich daraus ergebende Auswirkung (Körperschaftsteuerbelastung) kann im Rahmen der Ermessensübung nicht mehr als geringfügig betrachtet werden.

Es war daher aus diesem Grunde eine Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 01.12.2011 auszusprechen.

Anmerkung:

Da gemäß § 299 Abs. 2 BAO eine Verbindung von aufhebendem Bescheid und den aufgehobenen Bescheid ersetzendem Bescheid nur dann zulässig ist, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist, war es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, die neue Sachentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2007 zu treffen (siehe hiezu *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 299 Anm. 21; UFS 02.09.2004, RV/0418-W/03).

Der nach der gegenständlichen Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 01.12.2011 neu zu ergehende Körperschaftsteuerbescheid 2007 wird vom zuständigen Finanzamt zu erlassen sein.

7.3. Zum Aufhebungsantrag betreffend Körperschaftsteuer 2008:

7.3.1. Die Bf hat zwar in umfangreichen Ausführungen dargelegt, warum sie der Ansicht des Betriebsprüfers, dass ein Mantelkauf vorliege, entgegen tritt. Die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sind aber lediglich Bestandteil der Begründung.

Inwieweit sich aufgrund dieses geltend gemachten Aufhebungsgrundes der Spruch der Körperschaftsteuerbescheides ihrer Ansicht nach als nicht richtig erweist, hat sie nicht dargetan.

Wie sich eindeutig aus den Bescheiden ergibt, wurde der Verlustabzug in jenen Körperschaftsteuerbescheiden, in denen positive Einkünfte vorlagen, mit dem maximalen Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 in Ansatz gebracht. Das Einkommen des Jahres 2008 war infolge des Verlustansatzes bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb negativ. Dass dieser Ansatz falsch wäre, wurde von der Bf im Rahmen ihres Bescheidaufhebungsantrages nicht vorgebracht und ist dieser somit nicht vom Aufhebungsgrund laut Antrag umfasst.

Inwieweit wegen Annahme eines Mantelkaufes, gegen die sich die Bf wehrte, der Spruch der Bescheid zu ändern wäre, hat sie nicht dargetan. Aus dem von ihr definierten Aufhebungsgrund war keine Rechtswidrigkeit des Spruches ersichtlich, weshalb eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO aus diesem Grund nicht zu erfolgen hatte.

7.3.2. Wie der Betriebsprüfer in Tz 4 seines Berichtes ausführte, wurde im Gefolge der Feststellung im Zusammenhang mit der erfolgswirksamen Auflösung der Verbindlichkeit/Verrechnungskonto Gesellschafter eine Verzinsung der Forderung des Gesellschafters im Jahr 2008 in Höhe von 205,56 € vorgenommen.

Daraus ergab sich jedoch lediglich eine geringfügige steuerliche Auswirkung, die aus Gründen der Verwaltungsökonomie, das heißt aus Ermessensgründen nicht zu einer Aufhebung berechtigte (siehe hiezu obige Ausführungen zum Ermessen).

Angemerkt wird, dass bezüglich Körperschaftsteuer 2009 kein Aufhebungsantrag gestellt wurde.

7.4. Zum Aufhebungsantrag betreffend Anspruchsziensbescheide 2006 bis 2008:

Die Bf hat auch die Aufhebung der Anspruchsziensbescheide für die Jahre 2006 bis 2008, die auf Basis der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 ergangen sind.

Hiezu ist festzustellen, dass Anspruchsziensbescheide gemäß § 205 BAO an die Stammabgabenbescheide (= im gegenständlichen Fall Körperschaftsteuerbescheide) gebunden sind. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen, abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchsziensbescheide zu erlassen (*Fischerlehner, Abgabenverfahren [2013], § 205 Anm. 1*).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall, bedeutet dies, dass für den Fall der Aufhebung oder Abänderung der zugrundeliegenden Stamm-, das heißt Körperschaftsteuerbescheide ohnehin eine Anpassung der Anspruchsziensbescheide gemäß § 205 BAO erfolgt.

Solange die Stammbescheide nicht abgeändert wurden, sind die abgeleiteten Anspruchsziensbescheide einerseits nicht mit Rechtswidrigkeit belastet und würde dies eine Aufhebung verbieten, weil deren Spruch solange richtig ist. Andererseits

würden auch Ermessenserwägungen unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der Verwaltungsökonomie eine Aufhebung hindern, da das von der Bf gewünschte Ergebnis ohnedies durch die automatische Anpassung von Amts wegen einträte.

Dem Antrag auf Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 konnte sohin nicht entsprochen werden und war das diesbezügliche Beschwerdebegehren daher abzuweisen.

7.5. Zum Aufhebungsantrag betreffend Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012:

Der Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012, dessen Aufhebung die Bf auch beantragte, basiert gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 auf dem Körperschaftsteuerbescheid 2009. Dessen Aufhebung wurde aber nicht beantragt.

Aus den von der Bf dargelegten Aufhebungsgründen ist nicht ersichtlich, warum auf Basis der geltend gemachten Aufhebungsgründe der Spruch des entsprechenden Vorauszahlungsbescheides nicht richtig sein sollte.

Überdies sind zwischenzeitig der Körperschaftsteuerjahresbescheid 2012 vom 28.11.2013 sowie (auf Basis der Veranlagung 2011) der Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2013 vom 1.125,00 € ergangen, die in Rechtskraft erwachsen.

Es war daher in keiner Weise ersichtlich, inwieweit eine Aufhebung des Vorauszahlungsbescheides 2012 für die Bf noch von Interesse sein konnte, weshalb der entsprechende Antrag auch aus Ermessensgründen abzuweisen war.

7.6. Zum Spruch des Erkenntnisses:

Gemäß **§ 279 Abs. 1 BAO** hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 (Anmerkung: Zurückweisung, Zurückgenommenerklärung, Zurückverweisung) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 279 Abs. 1 BAO setzt die Identität der Sache im erstinstanzlichen und im Beschwerdeverfahren voraus. "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (VwGH 25.01.1991, 89/17(0089)).

Die Abänderungsbefugnis findet dort ihre Grenze, wo ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde vorliegt.

Eine ersatzlose (meritorische) Aufhebung darf nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (Fischerlehner, Abgabenverfahren [2013], § 279 Anm. 3 unter Verweis auf VwGH 23.09.2010, 2010/15/0108).

Als "Sache" bzw. Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hat, war im gegenständlichen Fall nicht bloß die Abweisung des Antrages der Bf auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO zu betrachten.

Gegenstand der Entscheidung war vielmehr der Antrag der Bf auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO vom 24.07.2012. Über diesen hatte die Behörde mit Bescheid abzusprechen; der Antrag und der sich daraus ergebende Abspruch über Bestehen oder Nichtbestehen des Anspruches auf Aufhebung der Bescheide bildeten somit die "Sache" des Verfahrens vor der Abgabenbehörde (siehe hiezu Ausführungen in VwGH 24.10.2012, 2012/17/0304, zur Abweisung eines Antrages auf Energieabgabenvergütung; *Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 14).

Der angefochtene Abweisungsbescheid des Finanzamtes war gemäß § 279 Abs. 1 BAO nicht aufzuheben, da eine solche Aufhebung lediglich ersatzlos erfolgen kann. Dies hätte bedeutet, dass eine Entscheidung in der "Sache", also über den Antrag nicht mehr möglich gewesen wäre.

Tatsächlich wäre dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 jedoch, wie sich aus obigen Ausführungen ergibt, statzugeben gewesen. Das Bundesfinanzgericht hatte entsprechend dem Gebot des § 279 Abs. 1 BAO in der Sache selbst zu entscheiden. Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher insofern abzuändern, als hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 01.12.2011 anstatt der Abweisung des Antrages entsprechend dem Antrag der Bf eine Aufhebung zu verfügen war.

Die Erlassung der neu zu erlassenden Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 obliegt hingegen gemäß § 299 Abs. 2 BAO dem zuständigen Finanzamt (siehe oben zu den Punkten 7.1. und 7.2.2.).

IV) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Zur Rechtswidrigkeit des Spruches der Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007:

Diese ergab sich einerseits im Rahmen der Beweiswürdigung (zur Beurteilung nach den Kriterien betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen), die jeweils bezogen auf den Einzelfall durchzuführen ist, andererseits aus den zitierten Gesetzesstellen im Zusammenhang mit der hierzu ergangenen eindeutigen Judikatur (siehe zB VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123). Die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist darin nicht zu erblicken.

**Zur Rechtswidrigkeit des Spruches des Körperschaftsteuerbescheides 2008,
Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 sowie des Körperschaftsteuer-
Vorauszahlungsbescheides 2012:**

Dass keine Rechtswidrigkeit des Spruches der Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 aufgrund der Ausführungen des Betriebsprüfers zum Mantelkauf vorlag, ergab sich aufgrund der im konkreten Fall vorliegenden Umstände.

Die fehlende Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 sowie des Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheides 2012 ergibt sich aus dem Gesetz.

Insgesamt lag sohin ebenfalls keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Zum Ermessen:

Die Ermessensübung ist jeweils bezogen auf den konkret vorliegenden Einzelfall durchzuführen. Die zu den einzelnen Bescheiden, bezüglich welcher eine Aufhebung beantragt wurde, angestellten Ermessenserwägungen waren sohin nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Zum Spruch des Erkenntnisses:

Dass die "Sache", über die meritorisch zu entscheiden ist, im Falle eines Bescheidaufhebungsantrages der Antrag samt dem sich daraus ergebenden Abspruch über Bestehen oder Nichtbestehen des Anspruchs auf Aufhebung ist, ist aus dem Erkenntnis VwGH 24.10.2012, 2012/17/0304, abzuleiten.

Linz, am 4. Mai 2016