

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache SH GmbH, X, vertreten durch XY, gegen die am 13.7.2012 ausgefertigten Feststellungsbescheide Gruppenträger 2008, 2009 und 2010 des Finanzamtes C

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Dem Antrag der SH AG und Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) vom 13.3.2008 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe mit der S GmbH (kurz: S GmbH) gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 wurde mit Bescheid vom 4.4.2008 stattgegeben und das Bestehen einer Gruppe zwischen der Bf. als Gruppenträger - die mit Kaufvertrag vom 16.2.2007 um 16.688.333,50 € 99,01 % der GmbH-Anteile der S GmbH erworben hatte - und der S GmbH als Gruppenmitglied ab der Veranlagung 2008 festgestellt. Der Bilanzstichtag beider Gesellschaften ist der jeweilige 31.3. eines jeden Kalenderjahres.
2. Die von der Bf. für die Jahre 2008, 2009 und 2010 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen wurden erklärungsgemäß veranlagt. Danach betrugen die erklärten Verluste laut Feststellungsbescheiden Gruppenträger im Jahr 2008 -1.543.777,64 €, im Jahr 2009 -1.050.240,63 € und im Jahr 2010 -1.499.647,69 €. Das mit den Körperschaftsteuerbescheiden Gruppe festgesetzte Einkommen betrug für das Jahr 2008 14.912,36 €, für das Jahr 2009 0 € und für das Jahr 2010 ebenfalls 0 €.
3. Im Zuge der die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer unter anderem die Feststellung, dass die vorgelegenen

Darlehensvereinbarungen zwischen der LFH SA (kurz: LFH) und der Bf. über 18.111.595,50 € einerseits und zwischen dem Gruppenmitglied S GmbH und der Bf. über 13.450.000 € andererseits, einem Fremdvergleich nicht standhielten. Er versagte den damit in Zusammenhang stehenden und verrechneten Zinsaufwendungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben, wie folgt:

Darlehen der LFH mit Zinsaufwendungen

zum 31.3.2008 von 1.002.413,00 €,

zum 31.3.2009 von 501.596,00 € und

Darlehen der S GmbH an die Bf. mit Zinsaufwendungen

zum 31.3.2010 von 1.076.353,00 €.

3.1. Das Finanzamt verfügte mit den am 13.7.2012 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger 2008, 2009 und 2010.

3.2. Gleichzeitig wurden für diese Jahre unter Hinweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht und der darüber aufgenommenen Niederschrift neue Feststellungsbescheide Gruppenträger erlassen. Das Einkommen (Verluste) des Gruppenträgers wurde für 2008 mit -541.364,64 €, für 2009 mit -548.544,63 € und für 2010 mit -423.294,69 € festgestellt.

3.3. Mit Ausfertigungsdatum 20.7.2012 ergingen für diese Jahre gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheide Gruppe. Danach betrug das Einkommen der Gruppe 2008 1.021.216,86 €, 2009 1.115.726,11 € und für 2010 190.675,81 €.

4. Mit Schreiben vom 16.8.2012 wurde unter anderem gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2008, 2009 und 2010 und gegen die gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2008, 2009 und 2010 Berufung erhoben. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2008, 2009 und 2010 erwuchsen in weiterer Folge in Rechtskraft.

4.1. Mit ergänzendem Schriftsatz vom 30.10.2012 wurde die Berufungsbegründung nachgereicht und für den Fall der Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 16.1.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Streitpunkt

Strittig ist, ob die Darlehensvereinbarungen zwischen der Bf. und der LFH einerseits und der Bf. und der S GmbH andererseits einem Fremdvergleich standhalten (Punkt I. 3.).

III. Unternehmensstruktur (schematische Übersicht in der Beilage)

1. Die S GmbH wurde am 27.7.1998 gegründet und im Firmenbuch unter FN 11 a eingetragen. Geschäftszweig war das Gastgewerbe in der Betriebsform Hotel. Mit Einbringungsvertrag vom 12.8.1998 (im Steuerakt) wurde das Einzelunternehmen SAWK in die S GmbH eingebracht. Der damalige Alleineigentümer des eingebrachten Betriebes WK (kurz: WK) wurde Alleingesellschafter der S GmbH und selbständig vertretender Geschäftsführer (BFG/D/1-2).

2. Die Bf. wurde mit Satzung vom 22.1.2007 (im Steuerakt) als SH AG errichtet (Notar Dr. P in F) und am 27.1.2007 im Firmenbuch unter FN 12 f eingetragen. Das Grundkapital betrug 70.000 €, zerlegt in 1440 auf Namen lautende Aktien im Nominale von je 50 €. Die Gründer Mag. W und Mag. K übernahmen 1387 und 13 Stück Aktien (Protokoll vom 22.1.2007 über Versammlung der Gründer der AG; BFG/C/7).

2.1. Gegenstand des Unternehmens ist laut § 2.1. der Satzung der Erwerb, das Halten, das Verwalten und die Veräußerung von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, insbesondere der Geschäftsanteile an der im Firmenbuch unter FN 11 a eingetragenen S GmbH ebenfalls mit dem Sitz in D (BFG/C/8).

2.2. Die Verhandlungen zur Gründung der Bf. führten die Gründer mit der KSàrl (kurz: K Sàrl), mit Sitz in Luxemburg, die auch das Grundkapital entrichtete (laut "Incorporation Agreement" vom 19.1.2007, BFG/B/168).

2.3. Die K Sàrl war Alleinaktionärin der STPINT S.A. (kurz: STPINT SA), mit Sitz in Luxemburg, die in Folge Alleineigentümerin der Aktien (1387 und 13 Stück Aktien) an der Bf. wurde (laut "Incorporation Agreement" vom 19.1.2007, Aufsichtsratsprotokoll der Bf. vom 30.1.2007, BFG/B/167, 168, 169; Protokoll vom 16.2.2007 über außerordentliche Hauptversammlung der Bf., BFG/C/19-23; Letter of Comfort, Beilage 1 BP-Bericht).

2.4. Die Gründer hielten die Aktien an der Bf. zunächst treuhändig für die STPINT SA (Aufsichtsratsprotokoll der Bf. vom 30.1.2007, BFG/B/167-170; Protokoll vom 16.2.2007 über außerordentliche Hauptversammlung der Bf. BFG/C/19-23), bis der Vorstand über Aufforderung des LG C mit Beschluss vom 29.4.2008 die Eintragung der Alleinaktionärin am 13.6.2008 in das Firmenbuch veranlasste (BFG/B/43; BFG/C/1-2, 31, 34).

2.5. Zum Vorstand und zur selbständigen Vertretung der Bf. wurde (laut Protokoll über die konstituierende Sitzung des Aufsichtsrats vom 22.1.2007, BFG/C/15) zunächst FD (kurz: FD), wohnhaft in X21 , Belgien, bestellt.

2.6. Mit Beschluss vom 31.3.2009 wurden SR , Luxemburg, und der steuerliche Vertreter Mag. E , zu Mitgliedern des Aufsichtsrats der Bf. bestellt, gleichzeitig schieden die bisher diese Funktion ausübenden Gründer aus (Antrag an Firmenbuch FN 12 f, BFG/C/75,76).

3. Die S GmbH war laut Einbringungsvertrag (im Steuerakt) vom 30.11.1997 grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaften Einlagezahl 8 , 26 , 80 und 78 je Katastralgemeinde G , Bezirksgericht H . Mit Liegenschaftskaufvertrag vom 16.2.2007 erwarb die S GmbH die Liegenschaften Einlagezahl 18 , 32 , 40 und 41 je Katastralgemeinde G , Bezirksgericht H , vom Verkäufer WK um den Kaufpreis von € 1.344.800 dazu (BFG/D/34).

4. Mit dem gleichzeitig am 16.2.2007 abgeschlossenen Kauf- und Abtretungsvertrag (AB/336-362) trat WK den Geschäftsanteil an der S GmbH, der einer zur Gänze aufgebrachten Stammeinlage im Nominale von € 4.035.000 entsprach, nach Teilung in einen Geschäftsanteil I, dem eine zur Gänze aufgebrachte Stammeinlage im Nominale von € 3.995.053,50 und einem Geschäftsanteil II dem eine zur Gänze aufgebrachte Stammeinlage von € 39.946,50 entsprach, an die Bf. und an FD jeweils um einen Kaufpreis von € 16.688.333,50 und € 166.866,50 ab.

4.1. Dieser Kauf- und Abtretungsvertrag enthielt unter anderem folgende Vereinbarungen (AB/336 ff.):

4.1.1. Vor Unterfertigung dieses Vertrages war der Kaufpreis für den Geschäftsanteil I, den Geschäftsanteil II und für den Liegenschaftskauf auf das Treuhandkonto des Notars Dr. P zu hinterlegen (Punkt 3.1.).

4.1.2. Mit dem Tag des Vertragsabschlusses wurde WK bis zum 30.9.2007 (gleichzeitig abgegebene Rücktrittserklärung des WK; Punkt 10.4) neben FD zum weiteren Mitglied des Vorstands der Bf. mit kollektiver Zeichnungsbefugnis bestellt.

4.1.3. FD und der Verkäufer WK wurden zu gemeinsam vertretungsbefugten Geschäftsführern der S GmbH bestellt, wobei WK durch eine Vollmacht zur Führung der täglichen Geschäfte der Gesellschaft im Rahmen eines ordentlichen Geschäftsbetriebes berechtigt wurde. Mit gleichzeitig abgeschlossenem Geschäftsführervertrag wurde vereinbart, dass der Verkäufer zumindest bis 30.9.2007 als Geschäftsführer gegen ein Geschäftsführerentgelt von € 100.000 pro Jahr zur Verfügung stehen werde (Vertragspunkt 10.1.-10.3.).

4.1.4. Unter Hinweis auf den gleichzeitig abgeschlossenen Konsulentenvertrag (BFG/B/192-196) vereinbarten der Verkäufer WK und die Bf., dass WK auch nach dem 30.9.2007 für einen Zeitraum von vier Jahren für die Bf. und die S GmbH als Konsulent tätig sein werde (Pkt.10.1.3.).

5. Die Aktien der Bf. wurden in den Beschwerdejahren von folgenden Körperschaften unmittelbar und mittelbar gehalten:

5.1. Alleinaktionärin der Bf. war die STPINT SA (siehe oben Punkt III. 2.4. und 2.5.).

5.2. Die Aktien der STPINT SA wurden zu 100 % von der K Sàrl gehalten ("Letter of Comfort", BP-Bericht; BFG/B/140).

5.3. Den gesamten Geschäftsanteil an der K Sàrl hielt die LFH mit Sitz in Luxemburg ("Letter of Comfort", BP-Bericht; BFG/B/121).

5.4. Sämtliche Aktien an der LFH hielt in den Beschwerdejahren die natürliche Person Mr. Z , (" ILoan Agreement dated 15. February 2007" zwischen der LFH und der ABN Bank, Punkt 16.19.a.: "The Guarantor ["Mr. Z , a Dutch citizen residing in Monte Carlo"] holds, directly or indirectly, all of the issued and outstanding shares in the capital of the Borrower" [ist LFH], BFG/B/120).

5.5. Mit Aktienkaufvertrag vom 22.3.2013 trat die STPINT SA sämtliche Aktien (100 %) an der Bf. um einen Kaufpreis von € 3.500.000 an WK ab (BFG/B/57).

6. Die LFH war auch Alleingesellschafterin der Körperschaft B 3 Sàrl (kurz: B 3 Sàrl) mit Sitz in Luxemburg (" ILoan Agreement dated 15 February", BFG/B/101, 121).

7. Die LFH hielt mittelbar alle Aktien an der Bf. und alle Geschäftsanteile an der S GmbH (" ILoan Agreement dated 15. February 2007" [BFG/B/121] zwischen der LFH und der finanzierenden ABN Bank; Punkt 16.19.b.:"The Borrower [ist LFH] holds all of the issued and outstanding shares in the capital of KSàrl and B 3").

8. FD hielt den Geschäftsanteil (Stammeinlage € 39.946,50, 0,99 %) an der S GmbH treuhändig für die B 3 Sàrl (" ILoan Agreement dated 15 February 2007", Schedule, Condition Subsequent 2 2. Call Option: "Prior to the Call Option Date, evidence in form and substance satisfactory to the Bank that the option under the Call Option Agreement to purchase the remaining outstanding and issued shares in the capital of Hotelco [means S GmbH] has been exercised in accordance with the Call Option Agreement and that B 3 holds 1 % of the issued and outstanding shares in the capital of Hotelco" [BFG/B/143]).

9. Mit Abtretungsvertrag vom 19.3.2013 trat FD den Geschäftsanteil von 0,99 % an der S GmbH an O um den Kaufpreis von € 166.797,18 ab. Der Kaufpreis war auf das Konto der „ B 4“ bei RBS Global Banking (Luxemburg) S.A. zu überweisen (BFG/B/53-54).

10. Für die LFH war in den Streitjahren SR zeichnungs- und entscheidungsberechtigt (Beschwerdebegründung vom 30.10.2012, BFG/A/15; "Loan Agreement 22.5.2007" zwischen LFH und der Bf., BFG/A/27; " ILoan Agreement dated 15 February 2007 between LFH and ABN Bank", BFG/B/137).

11. Alle beteiligten Körperschaften sind Holdinggesellschaften, lediglich die Beteiligungskörperschaft S GmbH ist eine operativ tätige Gesellschaft (" ILoan Agreement dated 15. February 2007" zwischen der LFH und der ABN Bank, Punkt 16.21, BFG/B/121).

IV. Zahlungsflüsse (schematische Übersicht in der Beilage)

1. Auf dem Treuhandkonto des Notars gingen laut Bankbelegen (BFG/B/166) folgende Zahlungen ein:

- am 15.2.2007 ein Betrag von € 18,111.595,50 von der ABN Bank als Auftraggeberin mit Verwendungszweck "Loan Agreement dtd 15Feb2007 LFH" und
- am 16.2.2007 ein Betrag von € 166.866,50 überwiesen von der ABN Bank im Auftrag von der B 3 Sàrl mit Verwendungszweck "Payment on behalf of Mr FD".

2. Die S GmbH überwies am 10.9.2008 mittels Auslandsüberweisung den Betrag in Höhe von € 20,211.657,49 an die LFH, auf deren Bankkonto bei der „ABN Bank (Luxemburg) SA“ (Bankbeleg der Bank AG [kurz: BANK] zu Konto Nr. des Auftraggebers S GmbH XXX mit Verwendungszweck „*Agreement 09 September 2008* € 20,211.157,49 und Überweisungsspesen € 500,00“; AB/210).

3. Die S GmbH finanzierte auch diesen Überweisungsbetrag über eine Kreditaufnahme bei der die BANK auf Basis des Anbot vom 21.7.2008, dessen Annahme durch fristgerechte Entrichtung der Bearbeitungsgebühr (BANK Kontoauszug Nr. XXX) am 10.9.2008 erfolgte (AB/195-204; AB/209).

3.1. Die Abwicklung dieser Finanzierung erfolgte über das Konto der S GmbH Konto Nr. XXXY bei der BANK (AB/195). Von diesem Konto wurden am 10.9.2008 unter anderem folgende Beträge auf das Konto Nr. XXX (von dem die Überweisung an die LFH erfolgte) mit jeweiligem Vermerk – „dividend“ € 5,416.157,49, „intercompany“ € 13,450.000,00 und „repayment“ € 1,345.000,00 – umgebucht.

4. Für den von der LFH überwiesenen Betrag von 18,111.595,50 € verbuchte die Bf. laut Gewinn- und Verlustrechnungen zum 31.3.2008 Zinsaufwendungen von 1,002.413,39 € (BFG/C/57) und zum 31.3.2009 (für den Zeitraum vom 1.4.2008 bis zum 10.9.2008) von 501.595,94 € (BFG/C/84).

4.1. Für den Betrag von 13,450.000 € verbuchte die Bf. zum 31.3.2010 Zinsaufwendungen in Höhe von 1,076.353,24 € (Bilanz und GuV BFG/C/98, 99, Zinsberechnung Prüfer AB/320)).

4.2. Die Zinsaufwendungen wurden nicht bezahlt sondern dem Kapital aufgebucht.

V. Prüfungsfeststellungen und dagegen erhobener Beschwerdeeinwand

1. Im BP-Bericht vom 19.6.2012, ABNr. 171, stellte der Prüfer unter Tz. 1 „verdeckte Einlage“ zusammengefasst Folgendes fest:

1.1. Das Grundkapital der Bf. von 70.000 € werde zu 100 % von der STPINT SA gehalten, die zu 100 % im Eigentum der K Sàrl stehe, deren Anteile zu 100 % von der LFH und "Urgroßmutter" der Bf. gehalten werden. Alle Gesellschafter haben ihren Sitz in Luxemburg.

1.2. Die Bf. habe 99,01 % der Gesellschaftsanteile der S GmbH um € 16,688.333,50 € erworben und mit der S GmbH als Gruppenmitglied eine Unternehmensgruppe begründet. Der Kaufpreis sei über ein Darlehen der LFH über € 18,250.000 € finanziert worden. Der Differenzbetrag zwischen Kaufpreis und Darlehensbetrag sei dem Gruppenmitglied S GmbH als Ausleihung ohne Zinsverrechnung zur Verfügung gestellt worden.

1.3. Für dieses Darlehen seien Zinsaufwendungen in Höhe von 1,002.413 € (31.3.2008) und 501.596 € (31.3.2009) verrechnet und dem Darlehensbetrag gutgeschrieben worden. Laufende Tilgungen seien nicht erfolgt.

1.4. Im September 2008 sei das Darlehen und die aufgebuchten Zinsen an die LFH zurückgezahlt worden. Diese Rückzahlung sei durch eine offene Ausschüttung und durch ein Darlehen (€ 13,500.000,00) des Gruppenmitgliedes S GmbH an die Bf. finanziert worden. Die zum 31.3.2010 verrechneten Zinsen in Höhe von € 1,076.353,00 seien dem Darlehensbetrag zugeschlagen worden. Laufende Tilgungen seien nicht erfolgt. Die Verzinsung dieses Darlehens sei erst in der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 - also rund ein Jahr nach der Darlehenszuzählung - von der Bf. selbst als Darlehensnehmerin beschlossen worden. Aus dem beiliegendem Aufsichtsratsprotokoll (Beilage 2) vom 30.9.2009 sei zu entnehmen, dass für dieses Darlehen Zinsen verrechnet werden, "um für das Darlehen der S-GmbH an die Holding Eigenmittlrückgewähr zu vermeiden".

1.5. Durch die Betriebsprüfung seien die entsprechenden Darlehensverträge angefordert worden bzw. sollte im Falle mündlicher Vereinbarungen eine schriftliche Zusammenstellung der wesentlichen Vertragspunkte übermittelt und bekannt gegeben werden, welche natürlichen Personen diese Verträge abgeschlossen haben.

1.6 Bezuglich der Darlehenshingabe der LFH (Beilage 3) sei eine in englischer Sprache abgefasste Zusammenstellung - "*Summary of Terms and Conditions*" - ohne Unterschriften vorgelegt worden. Mit Mail vom 19.1.12 seien SR (für die LFH) und FD (für die Bf.) als Verhandlungspartner angegeben worden.

1.7. Bezuglich der Darlehenshingabe der S GmbH sei trotz mehrmaliger Urgenz weder ein schriftlicher Vertrag noch eine derartige Punktation vorgelegt worden. Es sei lediglich auf die Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 verwiesen worden. Bei der Vorbesprechung am 8.2.12 hätten die steuerlichen Vertreter angegeben, dass außer den bisher vorgelegten, keine weiteren Unterlagen beigebracht werden könnten, da es keine weiteren gäbe.

1.8. Nach Ansicht des Prüfers seien aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen (Darlehenshingabe einmal durch die "Urgroßmutter" LFH und einmal durch die "Tochter" S GmbH) die vom VwGH entwickelten Grundsätze zur nahen Angehörigenjudikatur anzuwenden. Danach müssten Verträge einen eindeutigen klaren Inhalt haben, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und unter Fremden auch so abgeschlossen werden.

Stellen die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung, so seien derartige Vereinbarungen grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen. Lägen hingegen besondere Umstände vor, die den Schluss zuließen, dass durch diese Darlehenshingabe Eigenkapital ersetzt werden sollte, sei hinsichtlich des gesamten Darlehens von einer verdeckten Einlage der Gesellschafter auszugehen. Für eine verdeckte Einlage sprächen:

- ein auffallendes Missverhältnis zwischen Eigenkapital und dem auf Dauer benötigten Mittelbedarf, welches auf eine Dauerwidmung des Darlehens schließen lasse (VwGH 18.10.89, 88/13/0180),

- eine wesentlich unter dem Branchendurchschnitt liegende Eigenkapitalquote (VwGH 23.10.84, 83/14/0257),
- ein hohes Beteiligungsausmaß des Anteilinhabers und Darlehensgebers
- und die Nichterreichbarkeit von Krediten - mangels Sicherheiten - bei Nicht-Gesellschaftern.

Entscheidend seien die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung, eine spätere Änderung der wirtschaftlichen Gegebenheiten könne nicht zu einer Umdeutung führen.

1.9. Der steuerlichen Vertreter habe in der Schlussbesprechung am 5.4.2012 dargetan, dass es sich lediglich um eine "kurzfristige Zwischenfinanzierung" gehandelt habe, das Darlehen verzinst und samt Zinsen zurückbezahlt worden sei. Dies und der in der Punktation (Beilage 3) genannte Zeitraum von 2 Jahren ("2 years after draw down of the loan amount") ändere nichts an der Tatsache, dass es ein auffallendes Missverhältnis zwischen Eigenkapital und dem auf Dauer benötigten Mittelbedarf gebe.

Nach der offenen Ausschüttung von 5.416.157,49 € der S GmbH an die Bf. habe das Bilanzgewinnkonto der S GmbH nur noch einen Betrag von 595.281,55 € aufgewiesen. Nachdem die Bf. keine operative Tätigkeit ausübe und das Gewinnvortragskonto (wie oben dargestellt) der S GmbH - auch in Fall der Vollausschüttung - keinesfalls ausreiche, um das Darlehen zu bedienen, sei von einer Dauerwidmung des Darlehens auszugehen.

1.10. Zum Eigenkapital (für die Berechnung der Eigenkapitalquote) zähle nicht nur das Stamm- oder Grundkapital, sondern sämtliche Kapital- und Gewinnrücklagen und Gewinnvorträge – Verlustvorträge sind abzuziehen. Die Eigenkapitalquote berechne sich nach folgender Formel: Eigenkapital/Bilanzsumme*100 - 41.750/18.180.908*100 - was eine negative Eigenkapitalquote ergäbe. Bei Nichtabzug des Verlustvortrages - 70.000/18.180.908*100 - komme man auf eine Eigenkapitalquote von 0,39 %, die deutlich unter dem Branchendurchschnitt von Holdinggesellschaften liege.

1.11. Die LFH halte über die zwischengeschalteten Firmen K Sàrl und STPINT SA 100 % am Grundkapital des geprüften Unternehmens (Bf.) und sei sohin ein hohes Beteiligungsausmaß der Anteilsinhaberin und Darlehensgeberin ebenfalls gegeben.

1.12. Von einem fremden Dritten hätte die Bf. keinesfalls ein Darlehen erhalten. Es gebe keine Sicherheiten (deshalb seien in der vorgelegten Punktation - Beilage 3 - auch keine angegeben), das Gewinnvortragskonto der "gekauften" GmbH habe im Zeitpunkt des Kaufes der Anteile maximal (unterjähriger Kauf) 4.376.500 € betragen.

1.13. Selbst die operativ tätige S GmbH, die die Rückzahlung des Darlehens an die LFH über eine offene Ausschüttung und Darlehenshingabe an die Bf. bei der BANK fremdfinanziert habe, habe folgende Sicherheiten leisten müssen:

- Pfandanbot für Simultanhypothek für die im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaften inkl. Rangordnungsanmerkung für die Verpfändung im Höchstbetrag von € 30.000.000,
- entsprechende Gebäudeversicherungen mit Vinkulierung zu Gunsten der BANK ,
- Verpfändung der Stammkapitaleinlagen der Bf. und des FD ,

- Abgabe einer harten Patronatserklärung der LFH in "vereinbarter Form" und Verpfändung der daraus resultierenden Forderungen, Rechte und Ansprüche - auch eine Bilanz der LFH musste beigebracht werden,
- Nachrangigkeitserklärung bezüglich Gesellschafterdarlehen bzw. -forderungen,
- überdies wurden die Forderungen aus der Darlehensvergabe an die Bf. (separates Schreiben an die BANK) sowohl hinsichtlich Kapital als auch Zinsen verpfändet.

1.14. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erkenne die Bp in der Darlehensvergabe durch die LFH eine verdeckte Einlage, mit der Folge, dass die Zinsen der Jahre 2008 bis 2009 (1.002.413,00 € und 501.596,00 €) nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

1.15. Auch die Umschuldung im Wirtschaftsjahr 2009 (neue Darlehensgeberin ist die S GmbH) sei ausschließlich durch die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschaften veranlasst.

1.16. Bis zur Schlussbesprechung sei weder ein schriftlicher Vertrag, noch eine Punktation mit den wesentlichen Vertragsgrundlagen vorgelegt, noch bekannt gegeben worden, welche natürlichen Personen für die zwei Körperschaften den entsprechenden Vertrag abgeschlossen haben. Es sei lediglich auf das Aufsichtsratsprotokoll vom 30.9.09 (Beilage 2) verwiesen worden. Dadurch sei die vom VwGH in ständiger Rechtsprechung entwickelte Forderung, dass solche Verträge einen klaren und eindeutigen Inhalt haben müssen verletzt.

1.17. Keinesfalls halte dieser Vertrag dem Fremdvergleich stand:

- für den Darlehensbetrag von 13.450.000 € gebe es keine Sicherheiten - die eigenen GmbH-Anteile könnten wohl ebensowenig als Sicherheit dienen, wie das eigene Betriebsvermögen,
- vorerst sei das Darlehen nicht verzinst worden, erst ein Jahr nach Darlehensvergabe (10.9.08) sei durch Beschluss vom 30.9.09 der Bf. und Darlehensnehmerin eine Verzinsung beschlossen worden (Beilage 2)
- die Zinsen seien nicht bezahlt, sondern auf Kapital gebucht worden, Tilgungen seien nicht erfolgt,
- völlig unklar sei geblieben, wie die Bf. das Darlehen samt aufgebuchter Zinsen zurückzahlen soll.

Aus den dargestellten Gründen werde der Zinsaufwand (1.076.353,00 €) des Jahres 2010 nicht als Betriebsausgabe anerkannt (Anmerkung: Auch der Zinsertrag bei der S GmbH werde entsprechend gekürzt.).

1.18. Nach dem BP-Bericht Tz. 2 „Anteil Gruppenmitglied“ würden die geänderten Gewinnanteile des Gruppenmitglieds für 2008 (69.906 €), 2009 (959.856,50 €) und 2010 (-829.838,24 €) betragen.

2. In der Berufungsbegründung wandte der steuerliche Vertreter nach Wiedergabe der Prüfungsfeststellungen der Tz. 1 des Berichts gravierende Mängel in der Sachverhaltsermittlung ein. Seitens der steuerlichen Vertretung seien dem Prüfer sämtliche zum damaligen Zeitpunkt in ihrem Besitz befindlichen Unterlagen übergeben

worden. Da die steuerliche Vertretung für die Bf. erst im Jahr 2009 übernommen worden sei, bestehe keine vollständige Kenntnis über die Vertragserrichtung betreffend das Darlehen. Es sei angeregt worden mit den leitenden Herren der LFH ein Gespräch zu führen, damit der Sachverhalt zweifelsfrei aufgeklärt und allfällig vorhandene zusätzliche Unterlagen beigebracht werden könnten (Beilage 1). Die Feststellung des Prüfers, man habe in der Vorbesprechung am 8.2.2012 gesagt, keine weiteren Unterlagen vorlegen zu können, da es keine weiteren gebe sei nicht richtig. Ausdrücklich werde erneut ausgeführt, dass die steuerliche Vertretung zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht im Besitz weiterer Unterlagen sei. Am 21.3.2012 sei dem Prüfer eine mittlerweile erhaltene Punktation (= Summary of Terms and Conditions zwischen LFH und der Bf.) über die wesentlichen Punkte des Darlehensvertrages weitergeleitet worden.

Das Angebot am 24.1.2012 eine Besprechung am Sitz der AG in J mit den leitenden Herren der AG und des LFH im Rahmen eines turnusmäßigen Meetings abzuhalten um offene Fragen zu klären und Klarheit über das Vorhandensein von weiteren Unterlagen zu schaffen, sei vom Prüfer nicht wahrgenommen worden.

Zum Feststellungspunkt der verdeckten Einlage werde Folgendes entgegnet:

„Das gegenständliche Darlehen der LFH an das SH AG in Höhe von € 18.111.595,50 wurde durch die LFH selbst nachweislich kurzfristig fremdfinanziert und mittels Darlehensvertrag vom 22. Mai 2007 zum Kauf der Anteile der S GmbH gewährt. Gemäß den Vertragsbedingungen war das Darlehen mit einem Aufschlag von 1,25 % auf den 3monats Euribor zu verzinsen und am Ende der Laufzeit in einem Betrag incl. aufgelaufener Zinsen zurückzuzahlen. Die Rückzahlung erfolgte im September 2008 und wurde wie folgt finanziert:

- offene Ausschüttung des zwischenzeitlich erworbenen Gruppenmitgliedes S GmbH in Höhe von € 5.416.157,49 (29,9 % der Darlehenssumme)
- Darlehen des Gruppenmitgliedes in Höhe von € 12.695.438,01 (70,1 % der Darlehenssumme).

Durch diesen Sachverhalt ist eindeutig belegt, dass es sich bei besagtem Darlehen um eine kurzfristige Finanzierung im Zusammenhang mit einer Investition handelt. Die Vorgangsweise ist ähnlich einem "Baukonto" gestaltet, das im Laufe der Abwicklung des Investitionsvorhabens ausgenutzt wird. Während dieses Zeitraumes werden die anfallenden Zinsen dem Kreditkonto zugeschlagen, es erfolgen seitens des Kreditnehmers keinerlei Zahlungen an die kreditgewährende Bank. Erst nach Abschluss des Investitionsvorhabens wird die gesamte aufgelaufene Summe incl. Zinsen in einen langfristigen Abstattungskredit umgewandelt.

Wenn nunmehr im Betriebsprüfungsbericht als Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Einlage angeführt wird, dass ein auffallendes Missverhältnis zwischen Eigenkapital und dem auf Dauer benötigten Mittelbedarf (nach Meinung des Betriebsprüfers offensichtlich für die Kreditrückzahlung) besteht, so ist dem entgegen zu halten, dass für die Kreditrückzahlung nicht das Eigenkapital der Holding AG sondern die künftig zu

erwartenden Erträge derselben von Bedeutung sind. Wie im Geschäftsleben allgemein üblich, sind bei Investitionsentscheidungen die hiefür benötigten Mittel nicht in Form von Eigenkapital vorhanden, sondern werden aus den in Zukunft erwirtschafteten Erträgen rückgeführt. Folgte man der Ansicht des Prüfers, so wäre jeder Kredit oder jede Unternehmensanleihe im Zusammenhang mit einem großen Investitionsvorhaben de facto keine Fremdfinanzierung sondern Eigenkapitalersatz.

Wenn im Betriebsprüfungsbericht weiters ausgeführt wird, dass die Eigenmittelquote der Holding AG lediglich 0,39 % beträgt, so ist dazu festzuhalten, dass es sich hierbei um die buchmäßige Eigenkapitalquote handelt. Auf Grund eines den Investoren vorliegenden Gutachtens liegt der Wert der erworbenen Geschäftsanteile der S GmbH wesentlich über dem bezahlten Kaufpreis, sodass im Beteiligungsansatz der Holding AG namhafte stillen Reserven enthalten sind. Ein weiteres Indiz für das Vorhandensein von namhaften stillen Reserven stellt die Tatsache dar, dass der erworbenen Gesellschaft durch die BANK AG ein Darlehen in Höhe von € 25.000.000,-- gewährt wurde. Die Eigenkapitalquote der Holding AG ist somit unter Berücksichtigung der in den erworbenen Geschäftsanteilen enthaltenen stillen Reserven wesentlich höher als der in den Büchern aufscheinende Wert anzusetzen.

Wenn schließlich im Betriebsprüfungsbericht angeführt wird, dass die Bf. infolge mangelnder operativer Tätigkeit auch bei Vollausschüttung des Bilanzgewinns der S GmbH nicht in der Lage sei, das Darlehen des LFH zu bedienen, so ist dies schlichtweg unrichtig. Wenn es auch zutreffend ist, dass der nach genannter Ausschüttung verbleibende Bilanzgewinn der S GmbH lediglich € 595.281,55 betrug, so übersieht der Prüfer, dass diese Gesellschaft sowohl in der Vergangenheit als auch in den Jahren nach dem Prüfungszeitraum beträchtliche, ausschüttungsfähige Gewinne erwirtschaftet hat und auch weiterhin erwirtschaften wird.

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit betrug in den Jahren 2007 € 2.026.063,86, 2008 € 1.913.009,27, 2009 € 703.704,16, 2010 € 847.867,31, 2011 € 1.175.960,02. Der Bilanzgewinn betrug in den Jahren 2008 € 5.416.157,49, 2009 € 595.281,55 (nach Gewinnausschüttung von € 5.416.157,49), 2010 € 1.269.360,99, 2011 € 2.160.961,16.

Aus diesen Zahlen lässt sich zweifelsfrei ableiten, dass die Bf. ihren Darlehensverpflichtungen ohne weiteres aus den ihr zustehenden Gewinnausschüttungen nachkommen kann und zu einem wesentlichen Teil auch bereits nachgekommen ist. Aus diesem Grund ist keinesfalls von einer Dauerwidmung des Darlehens bzw. von einem Eigenkapitalersatz auszugehen.

Im Betriebsprüfungsbericht wird weiters ausgeführt, dass die Bf. von einem fremden Dritten mangels Sicherheiten keinesfalls ein Darlehen erhalten hätte. Diese Aussage stellt eine durch nichts begründete Behauptung des Prüfers dar. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bf. durch Verpfändung und Abtretung der Geschäftsanteile an der S GmbH, verbunden mit den im Betriebsprüfungsbericht (auf S 4 letzter Satz

und S 5 erster Absatz) genannten durch das Gruppenmitglied bestellten Sicherheiten jederzeit in der Lage gewesen wäre von einem fremden Dritten jederzeit ein Darlehen in der o. a. Höhe zu erhalten. Für einen Darlehensgeber macht es letztendlich keinen Unterschied, ob die Kreditfähigkeit und die Besicherung direkt oder indirekt durch Abtretung der Vermögens- und Ertragsrechte an einer Tochtergesellschaft gegeben sind. Dass die Kreditfähigkeit der Firmengruppe Bf. und S GmbH gegeben ist, ist aus der Kreditgewährung der BANK AG an die S GmbH ersichtlich. Die gewählte Form (Kreditgewährung der BANK AG an die S GmbH und Weiterleitung eines Teilbetrages im Kreditwege an die Holding AG) erfolgte einzig aus dem Grund, dass die zivilrechtliche Vertragsgestaltung mit der BANK AG einfacher und vor allem ökonomischer (weil billiger) abzuwickeln war.

Zusammenfassend kann nunmehr festgestellt werden, dass die durch die Höchstgerichte entwickelten Kriterien für die steuerlich Anerkennung von Darlehensbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern im vorliegenden Fall eindeutig gegeben sind:

- Die Bedingungen des Darlehensverhältnisses sind im Darlehensvertrag vom 22.5.2007 klar und eindeutig festgelegt.*
- Die Verzinsung wurde vereinbarungsgemäß laufend durchgeführt und die Rückführung erfolgte vereinbarungsgemäß nach der äußerst kurzen Laufzeit von 1 1/2 Jahren zu ca. 30 % aus Eigenmitteln der Bf. und zu ca. 70 % mittels Umschuldung.*
- Das Darlehen ist in den (bei den entsprechenden Firmenbüchern veröffentlichten) Bilanzen offen als solches ausgewiesen. Darüber hinaus wurden sämtliche Abläufe wie im Geschäftsleben im Zusammenhang mit einer kurzfristigen Darlehensgewährung üblich, (vergleiche die Vorgangsweise mit Baukonten im Zusammenhang mit Investitionsfinanzierungen) eingehalten.*
- Auf Grund des Vermögens und der Ertragslage der im fast 100 %igen Eigentum der Bf. stehenden Tochtergesellschaft S GmbH (der seitens eines fremden Dritten, nämlich der BANK AG) ein Darlehen in Höhe von € 25.000.000,00 gewährt wurde, wäre es auch der Bf. jederzeit möglich gewesen, durch Verpfändung des Vermögens und der Erträge ihrer Tochtergesellschaft direkt ein Darlehen am freien Markt zu erhalten.*
- Die Rückführung der zur teilweisen Tilgung des Darlehens der LFH durch die Tochtergesellschaft gewährten Mittel erscheint durch die Ertragslage und die dadurch möglichen Gewinnausschüttungen an die Bf. problemlos möglich.*

Entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers ist somit nicht erkennbar, dass die Darlehensgewährung der LFH an die Bf. ein eigenkapitalersetzender Charakter zukommt, sodass von einer verdeckten Einlage nicht gesprochen werden kann. Aus diesem Grund sind die für dieses Darlehen in den Jahren 2008 und 2009 angefallenen Zinsen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Hinsichtlich des durch die Umschuldung im Zuge der Tilgung des Darlehens der LFH durch die Bf. entstandene Darlehen des Gruppenmitgliedes S GmbH an die Bf. sind als Indiz für eine ernstgemeinte Darlehensgewährung die gleichen Gründe, wie oben dargelegt anzuführen. Die Bedingungen wurden in einem schriftlichen Anbot vom 5. August 2008 festgehalten. Diese Vorgangsweise wurde in Anlehnung an das Prozedere betreffend die Kreditgewährung durch die BANK AG an die S GmbH gewählt und ist somit als fremdüblich anzusehen.

Die Feststellung des Prüfers, dass die Verzinsung erst ein Jahr nach der Darlehenshingabe bei der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 durch den Darlehensnehmer festgesetzt und beschlossen wurde, ist somit widerlegt. Im Zusammenhang mit dem vom Prüfer in seiner Begründung zitierten Aufsichtsratsprotokoll ist anzuführen, dass die Verzinsung bei genannter Aufsichtsratssitzung nicht beschlossen, sondern die Vorgangsweise durch die entscheidungsbefugten Personen (FD und SR) den anwesenden Personen, insbesondere dem mit der Bilanzerstellung beauftragten Steuerberater mitgeteilt wurde. Dieser Umstand ist durch den Schriftführer offensichtlich missverständlich protokolliert worden. So ist der Terminus "Eigenmittlückgewähr" in diesem Zusammenhang vollkommen unlogisch, richtigerweise muss es sich hiebei um den Ausdruck "verdeckte Gewinnausschüttung" handeln. Auch handelt es sich im Zusammenhang mit der Verzinsung nicht um einen Beschluss, sondern um eine Kenntnisnahme. Diese Umstände wurden von unserer Seite dem Prüfungsorgan mehrmals mitgeteilt und in diesem Zusammenhang eine Befragung der bei der gegenständlichen Sitzung anwesenden Personen angeregt, was jedoch seitens des Prüfers nicht wahrgenommen wurde.

Die dargelegten Umstände haben somit zur Folge, dass auch die Darlehensgewährung der S GmbH an die Bf. mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen ist. Aus den gleichen Gründen sind auch die im Jahr 2010 angefallenen Zinsen als Betriebsausgabe anzuerkennen."

Folgende Beilagen werden der Berufung angeschlossen:

1. E-Mail betreffend des Vorschlags für einen Besprechungsstermin
2. Loan agreement betreffend € 18.111.595,50 zwischen LFH und Bf.
3. Angebot über ein Darlehen in Höhe von € 13.450.000,-- der S GmbH an die Bf.
4. Letter of Comfort der LFH zugunsten der S GmbH betreffend das Darlehen in Höhe von € 13.450.000,--

VI. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Hinsichtlich der Unternehmensstruktur und deren Entwicklungsgeschichte wird auf die Ausführungen zu Punkt III. 1. bis 11. verwiesen.

2. Hinsichtlich der Darstellung der Zahlungsflüsse und der damit in Zusammenhang geltend gemachten Zinsaufwendungen wird auf die Ausführungen zu Punkt IV. 1. bis 4. verwiesen.

3. Bei den Zahlungsflüssen von € 18,111.595,50 und von € 13,450.000,00 handelt es sich um Vorgänge, die gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Die im Nachhinein ausgefertigten schuldrechtlichen Vereinbarungen vermögen an dieser Veranlassung nichts zu ändern. Sie sind zudem nicht fremdüblich abgeschlossen und durchgeführt worden.

VII. Beweiswürdigung

1. Die in Punkt 1. und 2. getroffenen Feststellungen sind unbestritten und gründen sich auf die jeweils bezogenen Urkunden des Steuerakts und Prüfungsarbeitsbogens, der Urkundensammlung des Firmenbuchs zu FN 12 f und FN 11 a und der im Sachverhaltsermittlungsverfahren des BFG nachgereichten Dokumente.

Die in Klammern angeführten Ordnungszahlen (Prüfungsarbeitsbogen AB/Seitenzahl, Akt des BFG BFG/A/B/C/D/Seitenzahl) geben Hinweis auf die Fundstelle der bezogenen Urkunden und Schriftsätze in den betreffenden Aktenteilen.

2. Die getroffenen Feststellungen zum Punkt VI. 3. sind Ergebnis des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht und ergeben sich auf Grund der folgenden Erwägungen (iSd § 167 Abs. 2 BAO):

2.1. Zu beurteilen galt, ob die zwischen den Körperschaften und ihren (unmittelbaren und mittelbaren) Gesellschaftern getroffenen Darlehensvereinbarungen die von der Rechtsprechung vorgegebenen Kriterien, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, erfüllten und kumulativ vorlagen (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 2 Tz. 160) und damit der betrieblichen Sphäre entsprangen.

2.2. Während die Bf. vom Vorliegen von Darlehensverbindlichkeiten ausging, hegte das Finanzamt demgegenüber Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der im Beschwerdefall vorliegenden Vertragsgestaltungen und Geschäftsabwicklungen. Es gelangte in Würdigung der im Prüfungsverfahren vorgelegten Urkunden zum Ergebnis, dass die Darlehensvereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten. Die Kapitalzuwendungen seien nicht schuldrechtlichen sondern vielmehr gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen entsprungen mit der Folgewirkung, dass die geltend gemachten Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen seien.

2.3. Die Darlehensverbindlichkeiten zwischen der Bf. und ihren Gesellschaftern bzw. der Bf. als Gesellschafterin stellten sich in den Bilanzen der Bf. wie folgt dar:

Jahr	Verb. geg. Kreditinstitut (LFH)	Verb. verb. Unternehmen (LFH)
2007	18,111.595,50	
2008		19,093.126,87

		Verb. verb. Unternehmen S GmbH
2009		13,450.000,00
2010		14,526.353,24

Während in der Bilanz zum 31.3.2007 zunächst noch Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ausgewiesen wurden, scheinen in den Bilanzen der Streitjahre Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen auf.

3. Zum Darlehen der LFH an die Bf.

3.1. Dem Prüfer wurde zum Nachweis der Darlehenshingabe der LFH an die Bf. eine in englischer Sprache abgefasste, weder datierte noch unterfertigte Zusammenstellung - "*Summary of Terms and Conditions for a EUR 18,250.000 Acquisition Bridge Facility*" ausgehändigt (Beilage 3 zum BP-Bericht). Darin wurde im Wesentlichen vereinbart, dass die LFH der Bf. einen Überbrückungskredit in Höhe von EUR 18,250.000, der bis längstens 1. März 2007 abrufbar sei, für den Erwerb der 100 % Gesellschaftsanteile an der S GmbH und den Liegenschaftserwerb der Einlagezahlen 18 , 32 , 40 und 41 alle in der KG G , zur Verfügung stelle. Dieser Kredit sollte spätestens 2 Jahre nach der Zuzählung im Ganzen zurückbezahlt werden. Die Verzinsung sollte 1,25 % über dem Euribor betragen. Eine Besicherung dieses Kredits wurde nicht vereinbart.

Unter dem Punkt "*Facility Agreement*" wurde festgehalten, dass es keiner weiteren Dokumentation bedürfe, weil es sich um einen Überbrückungskredit handle (wörtlich: "The Facility will not be documented as this is a bridge facility").

3.2. Obwohl in dieser Punktation als vereinbart galt, dass über diesen Überbrückungskredit keine weitere Dokumentation stattfinden werde, wurde in der Beilage der Berufungsergänzung am 30.10.2012 unter anderem die Urkunde "*Loan Agreement between LFH and Bf.*" über einen Betrag von EUR 18,111.595,50, datiert mit 22. Mai 2007, gefertigt von den Vertretern der LFH und dem Vorstand der Bf. FD, vorgelegt (BFG/A/25-27). Auf die Frage des BFG, warum erstmals in der Beschwerde als Beilage 2 doch ein schriftlicher Vertrag vom 22.5.2007 (für eine Darlehenszuzählung am 15.2.2007) vorgelegt werden konnte, obwohl nach der Textierung der Punktation, keine schriftlichen Vereinbarungen zum Überbrückungskredit erfolgt seien (Vorhalt Pkt. 1.a., BFG/A/65-67), teilte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11.12.2014 mit, dass ihnen der Grund hiefür nicht bekannt sei, aber Herr SR darüber sicher schriftlich oder im Rahmen einer Zeugenaussage Auskunft geben könne. Allfällige Schriftstücke würden unverzüglich nachgereicht werden. Bis dato langte beim BFG ein diesbezügliches Schreiben nicht ein.

3.2.1. Das nachgereichte "*Loan Agreement between LFH and Bf.*" wurde erst Monate nach der am 15.2.2007 tatsächlich erfolgten Darlehenszuzählung mit 22.5.2007 datiert, sollte aber rückwirkend bereits ab 16.2.2007 gelten (Punkt 15. "*This Loan Agreement is effective as of 16 February 2007.*"). Die Rückwirkungsvereinbarung steht somit im Widerspruch zur tatsächlichen Geschäftsabwicklung. Abgesehen von der nicht

zeitgerechten Erstellung der Urkunde, wich diese außerdem inhaltlich in wesentlichen Punkten von der Punktation ab.

3.2.2. Während nach der Punktation mit dem Überbrückungskredit an die Bf. zunächst 100 % der Gesellschaftsanteile an der S GmbH und deren Liegenschaftskauf finanziert werden sollten, war im "*Loan Agreement between LFH and Bf.*" unter Punkt 4. als Darlehenszweck nur mehr pauschal von einer " I Acquisition" die Rede.

Dem folgend wurde nunmehr der Kreditbetrag mit EUR 18,111.595,50 beziffert, der am 15.2.2007 auch tatsächlich auf dem Treuhandkonto des Notars einging. Damit wurde der Kaufpreis für den Erwerb von 99,01 % der Gesellschaftsanteile an der S GmbH und der Liegenschaften finanziert. Der restliche Teilbetrag von € 166.866,50 für 0,99 % der Gesellschaftsanteile an der S GmbH wurde von der Tochtergesellschaft der LFH B 3 Sàrl mit Verwendungszweck FD am 16.2.2007 auf das Treuhandkonto entrichtet (laut "*Agreement dated 15.2.2007*" zwischen LFH und ABN Bank, Pkt. 16.19.b. [BFG B/121] und Bankbelegen [BFG/B/166]).

Von dem ursprünglichen Vorhaben des Erwerbs aller Geschäftsanteile durch die STPINT SA ging man ab und erwarb den Zwerganteil II (0,99 % - € 166.866,50) FD treuhändig für die Tochtergesellschaft B 3 Sàrl (siehe oben Punkt III. 5.4.1., BFG/B/143).

3.2.3. Entgegen der in der Punktation vereinbarten Rückzahlung in einem Betrag zwei Jahre nach der Zuzählung, sollte nach dem "*Loan Agreement between LFH and Bf.*" Pkt. 5. (BFG/A/25-26) der Darlehensbetrag inklusive der gesamten Zinsen in einem Betrag am 16.2.2008 zurückbezahlt werden.

Nach der im Arbeitsbogen erliegenden "*Loan Calculation*" (AB/287 Rücks.) wurde eine Zinsenberechnung für die Zeitperiode vom 15.2.2007 bis einschließlich 10.9.2008 ("*Repayment of loan*") angestellt.

In dem mit Antwortschreiben vom 11.12.2014 vorgelegten "*Payment Agreement*" vom 9.9.2008 vereinbarten die S GmbH, die Bf. und die LFH (BFG/B/92) einvernehmlich, dass die S GmbH am 10.9.2008 den Betrag von € 20,211.157,49 an die LFH zurückzubezahlen hatte. Die Rückzahlung eines Kapitalbetrages von über € 20,211.657,49 (€ 20,211.157,49 zuzüglich Überweisungsspesen € 500, BFG/B/210) erfolgte mit Auslandsüberweisung durch die S GmbH tatsächlich am 10.9.2008.

Im Zuzählungszeitpunkt des Darlehens war jedenfalls völlig unklar, für wie lange genau der Bf. der Kapitalbetrag von € 18,111.595,50 zur Verfügung gestellt werden sollte. Noch im Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der Bf. am 10.5.2007 wurde unter dem Tagesordnungspunkt 2. das Darlehen gegenüber der LFH angesprochen und wörtlich dazu ausgeführt: "*Es wird beschlossen, den Vorstand aufzufordern, eine dauerhafte und auf die Finanzlage der Gesellschaft (Bf.) abgestimmte Regelung der Rückzahlungsmodalitäten des Kredites zu schaffen*" (AB/367). Diese Vereinbarung lässt darauf schließen, dass das mit 22.5.2007 datierte "*Loan Agreement between LFH and Bf.*" erst in Folge dieser Besprechung erstellt worden ist.

3.2.4. Im "Loan Agreement between LFH and Bf." (BFG/A/25 ff.) wurde definitiv bestätigt, dass das Darlehen durch die Darlehensnehmerin nicht besichert sei, die Darlehensgeberin dies, wenn sie es für passend erachte, verlangen könne (Punkt "11. Collateral: The Loan Agreement is not secured in any way against the assets of the Borrower. However, the Lender may request collateral as it deems appropriate.").

3.3. Dem Beschwerdevorbringen, das Darlehen sei "*in den (in den entsprechenden Firmenbüchern veröffentlichten) Bilanzen offen als solches ausgewiesen*" worden, kann nicht gefolgt werden. Bis zur Einreichung der Bilanz der Bf. zum 31.3.2008 am 19.2.2009 beim Firmenbuch war für Außenstehende nicht erkennbar, dass bei der Bf. Darlehensverbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen existent waren. Der Abgabenbehörde wurde dieser Umstand erst mit Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2008 und Übermittlung des Jahresabschlusses zum 31.3.2008 am 25.3.2010 offengelegt.

3.3.1. Das zwischen der LFH und der Bf. vereinbarte Darlehen wurde in der Bilanz der Bf. zum 31.3.2007 zunächst nicht als Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen, sondern als Verbindlichkeit gegenüber Kreditinstituten ausgewiesen. Im Bilanzanhang wurde bei den Speziellen Erläuterungen IV. 36 festgehalten, dass kein konzernabschlusspflichtiges Mutterunternehmen vorliege und dementsprechend keine Anhangangabe erforderlich sei (BFG/C/36, 41).

Zur Frage des BFG, warum die Verbindlichkeit gegenüber der LFH in der Bilanz zum 31.3.2007 der Bf. unter den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens verneint worden sei (Vorhalt Pkt. 17. [BFG/A/73]), verwies die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 5.1.2015 auf die Mitteilung des ehemaligen Gründers der Bf., Mag. K. Danach seien diesbezüglich keine Unterlagen mehr vorhanden, aber nach dessen dunkler Erinnerung aufgrund des Namens der LFH sei man davon ausgegangen, dass es sich um ein Kreditinstitut gehandelt habe. Später hätten sie auf Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen umgegliedert. Es habe sich "*jedenfalls um das gleiche Geld und das gleiche Darlehen, das im Steuerverfahren nichts zur Sache tun sollte*" gehandelt (BFG/B/155). Erst im Anhang zum Jahresabschluss 31.3.2008 wurde unter Punkt IV. 10. festgehalten, dass die Darlehensverbindlichkeit von € 18,111.595,50 unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen werde, da eine entsprechende konzernmäßige Verflechtung bestehe und das Unternehmen kein Bankgeschäft nach österreichischem Rechtsverständnis betreibe (BFG/C/61 Rücks.).

3.3.2. Aber auch andere Geschäftsvorfälle, die Rückschlüsse auf das Vorliegen verbundener Unternehmen zugelassen hätten, wurden in der Bilanz unrichtig ausgewiesen. So wurden die der Alleinaktionärin STPINT SA in Rechnung gestellten Notarkosten im Betrag von € 17.791 in der Bilanz zum 31.3.2007 unter den kurzfristigen Forderungen (BFG/C/40) anstatt als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen erfasst (Bilanz zum 31.3.2008, BFG/C/61 Rücks.). Dazu wurde mitgeteilt, dass es sich

um einen Ausweisfehler gehandelt habe, jedoch ohne wesentlichen Einfluss auf die Aussagekraft der Bilanz (zu Pkt. 18. mit Schreiben vom 5.1.2015,BFG/B/155).

3.3.3. Auf Nachfrage des BFG (Vorhalt vom 13.11.2014, Pkt. 3. a. und b.) weshalb die STPINT SA, die am 16.2.2007 alle Aktien der Bf. erworben hatte, erst am 10.6.2008 ins Firmenbuch eingetragen worden sei, habe der Gründer ausgeführt, dass die Eintragung dieser Gesellschaft als Alleinaktionärin deshalb nicht am Tag des Kaufvertragsabschlusses erfolgt sei, weil man den Verkauf an eine ausländische Gesellschaft nach außen hin nicht publik machen wollte. Deshalb habe man eine AG und nicht eine GmbH gegründet, um die Gesellschafterstellung geheim zu halten. "*Eigentlich wollten wir eine AG mit Inhaberaktien gründen, da dann der Eigentumsübergang niemals ersichtlich gewesen wäre. Warum es dann doch Namensaktien geworden sind, weiß ich auch nicht mehr genau*" (BFG/B/155).

Dazu wurde am 3.2.2015 eine Urkunde mit Bezeichnung "*Incorporation Agreement*", von den Gründern am 22.1.2007 und 19.1.2007 unterfertigt (BFG/B/168), übermittelt, nach deren Artikel 2 die Gründer Bf. M. W und J. K mit der K Sàrl vereinbart hatten, unmittelbar nach Errichtung der Bf. am 22.1.2007 die aufgelegten Aktien an die K Sàrl oder an eine von ihr namhaft gemachte Gesellschaft zu übertragen. Da das Grundkapital über € 70.000 von der K Sàrl bezahlt worden sei, sei als Übertragungswert 1 € angesetzt worden. Laut Artikel 3 verpflichteten sich die Gründer in der Zeit, in der sie die Aktien hielten, die Aktionärsrechte nicht zu Ungunsten der K Sàrl auszuüben.

3.3.4. Das BFG erachtet es als erwiesen, dass die Vertragsparteien sich einig darüber waren, den Verkauf der Aktien an ausländische Anteilsinhaber und die damit in Zusammenhang stehende Finanzierungsform nach außen hin nicht zeitgerecht offen zu legen und publik zu machen, was im Schreiben vom 5.1.2015 auch bestätigte wurde. Aus diesem Grund veranlassten die Vorstände der Bf. auch die Firmenbucheintragung der Alleinaktionärin erst über Einschreiten des Landesgerichtes, Gerichtsabteilung Firmenbuch (BFG/B/43). Mit der Verschleierung dieser Tatsachen stand der unrichtige Ausweis einer Verbindlichkeit von 18,111.595,50 € gegenüber Kreditinstituten in der Bilanz zum 31.3.2007 in engem Zusammenhang. Die Vorgehensweise der Nichtoffenlegung der tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf die Anteilseigner spiegelt sich auch in der beschrittenen Argumentationslinie betreffend die erfolgten Geldflüsse wieder.

3.4. Aufgrund der schwerdegegenständlichen Gesamtumstände vertritt das BFG die Ansicht, dass es nicht fremdüblichen Gepflogenheiten entspricht, Zinsen bei endfälligen Krediten nicht laufend zu bedienen, sondern dem geliehenen Kapital aufzubuchen, die Kreditlaufzeit und die Fälligkeit nicht bereits vor Darlehenszuzählung klar und eindeutig festzulegen und eine Besicherung für einen Kredit von weit über 18 Millionen EURO schon deshalb nicht zu vereinbaren, weil die Bf. in Realität lediglich mit dem Grundkapital ausgestattet war und keine Sicherheiten hätte leisten können. Das BFG erachtet es als erwiesen, dass für die Bf. im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung eine ernst zu nehmende und von der LFH im Klageweg durchsetzbare Rückzahlungsverpflichtung nicht bestanden hat. Das wird auch nachfolgend dadurch bestätigt, dass die Rückzahlung

des Kapitalbetrages zuzüglich der aufgebuchten Zinsen im September 2008 durch die Tochtergesellschaft der Bf. der S GmbH erfolgte, die der BANK laut Vertrag (Punkt 7. a bis j, AB/198, 199) eine Vielzahl an Sicherheiten zu leisten hatte und diese auch leisten konnte wie unter anderem: die hypothekarische Sicherstellung durch Verpfändung sämtlicher Liegenschaften im Höchstbetrag von € 30,000.000 unter Anmerkung der Rangordnung jeweils im 1. Geldrang, die Verpfändung sämtlicher zukünftiger Gewinnanteile, der Dividenden und der Veräußerungserlöse (der Bf. und des FD) sowie eine Patronatserklärung der LFH gegenüber der BANK betreffend das Darlehen an die Bf. über € 13,450.000.

Ein fremder Darlehensgeber hätte der Bf. unter diesen Bedingungen keinesfalls einen Kapitalbetrag von über 18 Millionen Euro zugezählt.

3.5. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, die Gestaltung des Darlehensverhältnisses sei vergleichbar mit einem Baukonto geht schon deshalb ins Leere, weil de facto kein Baukonto vorgelegen hat. Selbst die Finanzierungsform mittels eines Baukontos hätte ebenfalls einer dem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung bedurft. Ein weiteres Eingehen auf dieses Beschwerdevorbringen erübrigte sich somit.

4. Zum Darlehen der S GmbH an die Bf.

4.1. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde die Bf. und die S GmbH mehrfach aufgefordert, das von der S GmbH an sie gewährte Darlehen über € 13,450.000 mittels Vertrag nachzuweisen (per E-Mail vom 4.11.11 (AB/412), Urgenzen vom 28.11.11 (AB/415), 14.12.11 (AB/365, 366, 335) und 18.1.12, AB/328).

4.2. Mit Antwortschreiben vom 12.12.11 (AB/411) teilte der steuerliche Vertreter zum Punkt 2b) des Vorhaltes vom 4.11.11 (AB/412) und der Urgenz vom 28.11.11 (AB/415) mit, dass kein schriftlicher Kredit- bzw. Darlehensvertrag abgeschlossen worden sei.

4.3. Auf Ersuchen des Prüfers vom 14.12.11 (AB/365, 366) die wesentlichen Punkte des Kredit- bzw. Darlehensvertrages der Bf. mit der S GmbH, wie "*z.B. Darlehensvaluta, Laufzeit, Tilgung, Verzinsung etc. und die natürlichen Personen, die den Vertrag für beide Vertragspartner ausverhandelt haben*" darzustellen, und weiterer Urgenz vom 18.1.12 (AB/328), führte die steuerliche Vertretung per Mail vom 19.1.12 (AB/326) wörtlich Folgendes aus:

" 2) Darlehen von S GmbH an Bf: Der Zinssatz in Höhe von 5 % wurde in der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 festgelegt. In der Aufsichtsratssitzung vom 13.10.2010 wurde die teilweise Tilgung in Höhe von € 988.712,65 durch die Zusammenlegung der gegenseitigen Verrechnungskonten beschlossen und in der Buchhaltung 2010/2011 nachvollzogen. Darüber hinaus wurden keine weiteren Vereinbarungen getroffen (siehe auch mail Herr SR Pkt. 3.)".

Mit Mail vom 18.1.12 (AB/326) teilte SR der steuerlichen Vertretung unter Punkt 3. wörtlich mit: "There is no written agreement. Terms and conditions are agreed in a (supervisory) board meeting."

4.4. Im angesprochenen Aufsichtsratsprotokoll vom 30.9.2009 (AB/376) wurde die Tagesordnung, die unter anderem die Genehmigung der Bilanzen der Bf. und der S GmbH zum 31.3.2009 beinhaltete um folgenden Punkt ergänzt: Um für das Darlehen GmbH an die Holding "*Eigenmittlrückgewähr*" zu vermeiden, sollen für dieses Darlehen Zinsen verrechnet werden.

Punkt 5) lautete: "Das Darlehen der GmbH an die Holding ist ab dem Gewährungszeitpunkt zu verzinsen. Die in der letzten Bilanz nicht berechneten Zinsen sind im laufenden Geschäftsjahr zu verrechnen. Zinssatz derzeit und b.a.w. 5 %. Einstimmiger Beschluss dafür."

4.5. Im Aktenvermerk über die am 8.2.2012 stattgefundenen Vorbesprechung (AB/310) betreffend die Prüfungsverfahren der Bf. und der S GmbH, hielt der Prüfer die Aussage der steuerlichen Vertreter (Mag. E und Mag. M) fest, dass es außer den bisher vorgelegten Unterlagen keine weiteren gebe. Gegen diese im Prüfungsbericht vom 19.6.2012 unter Tz. 1 wiedergegebene Aussage wurde in der Beschwerdeergänzung vom 30.10.2012 eingewandt, dass alle in ihrem Besitz befindlichen Unterlagen übergeben worden seien und sie zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht in Besitz weiterer Unterlagen seien.

4.6. Der Prüfer gelangte aufgrund der Tatsache, dass weder ein schriftlicher Vertrag noch eine Punktation über eine mündlich getroffene Darlehensvereinbarung vorgelegt werden konnte, sondern lediglich auf die in der Aufsichtsratssitzung beschlossene Verzinsung des Darlehens verwiesen wurde, zum Ergebnis, dass die vorliegende Vertragsgestaltung einem Fremdvergleich - wegen fehlender Sicherheiten, einer Verzinsung erst nach einem Jahr nach der Darlehenshingabe, fehlender laufender Tilgungen und Aufbuchung der Zinsen auf Kapital sowie fehlender Rückzahlungsvereinbarung - nicht standhielte.

4.7. Diese Prüfungsfeststellung konnte mit dem dagegen erhobenen Einwand,
- es sei in der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 nicht rückwirkend eine Verzinsung beschlossen worden, sondern hätten die für die Gesellschaften handelnden Personen FD und SR eine bereits beschlossene Verzinsung den anwesenden Steuerberatern lediglich mitgeteilt und
- es habe sich nicht um einen Beschluss, sondern um eine Kenntnisnahme gehandelt, wobei der Schriftführer offensichtlich missverständlich protokolliert hätte, nicht entkräftet werden.

Richtig ist vielmehr, dass sich die steuerliche Vertretung im Mail vom 19.1.2012 (siehe VII. 4.3.) auf eine in dieser Aufsichtsratssitzung beschlossene Verzinsung berufen hat. Tatsache ist aber auch, dass es sich bei diesem Aufsichtsratsprotokoll der Bf. (AB/376) unmissverständlich um einen einstimmigen Beschluss handelte, an dem der steuerliche Vertreter Mag. E auch mitgewirkt hat. Dementsprechend wurde dieser Beschluss vom 30.9.2009 von denselben teilnehmenden Personen im nächstfolgenden Aufsichtsratsprotokoll (AB/378) vom 19.1.2010 unter Punkt 2. wörtlich wie folgt bestätigt:

"Das Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 wird einstimmig genehmigt und unterfertigt."

4.8. Erstmals mit Beschwerdeergänzung vom 30.10.2012 wurde das Schriftstück "Offer for a EUR 13.450.000 Loan Agreement" datiert mit 9.9.2008 vorgelegt (Beilage 3), das von der Bf. an die S GmbH gerichtet, und von der Bf. unterfertigt war. Dazu führte der steuerliche Vertreter aus: *"Hinsichtlich des durch die Umschuldung im Zuge der Tilgung des Darlehens des LFH durch die Bf. entstandene Darlehen des Gruppenmitgliedes an die Bf. sind als Indiz für eine ernstgemeinte Darlehensgewährung die gleichen Gründe, wie oben dargelegt anzuführen. Die Bedingungen wurden in einem schriftlichen Anbot vom 5. August 2008 festgehalten. Diese Vorgangsweise wurde in Anlehnung an das Prozedere betreffend die Kreditgewährung durch die BANK AG an die S GmbH gewählt und ist somit als fremdüblich anzusehen. Die Feststellung des Prüfers, dass die Verzinsung erst ein Jahr nach der Darlehenshingabe bei der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 durch den Darlehensnehmer festgesetzt und beschlossen wurde, ist somit widerlegt"* (BFG/A/15).

4.9. Der Prüfer ging in seiner Stellungnahme vom 3.12.2012 dazu, davon aus, dass dieses Schriftstück nachträglich erstellt worden sei. Er führte ins Treffen, dass eine Vereinbarung nachweislich über drei Monate lang angefordert worden sei und sich die Frage erhebe, warum es in der Aufsichtsratssitzung vom 30.9.2009 einer Zinsvereinbarung bedurfte, wenn diese bereits existierte, die Zinsen aber trotz Vertrages dennoch keinen Eingang als Forderungen und Verbindlichkeiten in den jeweiligen Bilanzen gefunden haben (BFG/A/28-31).

4.10. Wenn die steuerliche Vertretung nunmehr über Nachfrage des BFG (BFG/A/65-67), weshalb nach wiederholtem Vorbringen, es gebe keine schriftlichen Vereinbarungen, im Beschwerdeverfahren nun doch ein Darlehensangebot vorgelegt werden konnte, im Antwortschreiben vom 11.12.2014 ausführte, SR habe die Anforderung von Unterlagen des Prüfers falsch verstanden, weil ein "agreement" nicht gleichzusetzen sei mit "offer", ist festzustellen, dass die steuerliche Vertretung selbst (Mail vom 19.1.12, AB/326) nach entsprechender Rückfrage bei der Bf. mitteilte, dass es über die Vereinbarung in der Aufsichtsratssitzung hinaus keine weiteren Vereinbarungen gebe. Auch kann die Aussage des Eigentümervertreters SR nicht missverstanden werden, wenn er mitteilte (AB/327) "*There is no written agreement. Terms and conditions are agreed in a (supervisory) board meeting.*" Der Eigentümervertreter verwies mangels schriftlicher Vereinbarungen auf die in der Aufsichtsratssitzung getroffenen Vereinbarungen.

Zu der vom Prüfer aufgezeigten Diskrepanz, warum es einer Zinsvereinbarung im Aufsichtsratsprotokoll vom 30.9.2009 bedurfte, wenn bereits eine Zinsvereinbarung im Offer of Loan, datiert mit 9.9.2008, getroffen worden sei, verschwieg sich die Bf. in ihrem Erwiderungsschreiben vom 20.6.2014.

Der Abgabenbehörde kann nicht widersprochen werden, wenn sie das Darlehensangebot unter Bezugnahme auf das bisherige Sachverhaltsermittlungsergebnis als nachträglich erstellt und die Abwicklung mangels einer Vereinbarung über zu leistende Sicherheiten,

einer erst nach einem Jahr nach der Darlehenshingabe beschlossenen Verzinsung, fehlender laufender Tilgungen und Aufbuchung der Zinsen auf Kapital sowie fehlender Rückzahlungsvereinbarung, als nicht fremdüblich beurteilte. Auch wurde im Verwaltungsverfahren die Annahme des Anbots nicht behauptet. Diesem Sachverhalt folgend haben die Zinsen in die Bilanzen der Bf. und der S GmbH zum 31.3.2009 weder als Forderung noch als Verbindlichkeit ihren Niederschlag gefunden.

4.11. Wie oben ausgeführt (4.8.) geht die Bf. selbst nicht von einer im Zuzahlungszeitpunkt existenten Darlehensvereinbarung aus, sondern von einem im Zuge der Tilgung des Kapitals an die LFH "entstandenen" Darlehen. Der Versuch ein fremdübliches Zustandekommen des "entstandenen Darlehens" mit Hinweis auf bereits in der Berufungsergänzung dargelegte Indizien - ohne diese konkret zu bezeichnen - und unter Berufung auf das "*Offer of Loan*", datiert mit 9.9.2008, das dem Prozedere der Kreditgewährung durch die BANK AG gleiche, unter Beweis zu stellen, musste scheitern. Das nachgereichte von der Bf. unterfertigte Darlehensanbot (5.8.2008 lautet richtig 9.9.2008) ist mit dem Darlehensanbot der BANK, das die S GmbH mit Überweisung der Bearbeitungsgebühren auch annahm und gegenüber der BANK sämtliche darin festgelegten Vereinbarungen erfüllte, nicht vergleichbar. Es erübrigte sich sohin jegliche weitere Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen.

4.12. Dass weder zum Zuzahlungszeitpunkt noch später ein Darlehensvertrag existierte, wurde im Anhang zur Bilanz zum 31.3.2010 der Bf. (beim Finanzamt eingereicht am 4.11.2011), unter Punkt I. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, 4. Verbindlichkeiten bestätigt (BFG/C/100). Darin wurde wörtlich ausgeführt: „*Die in der Bilanz unter Punkt C.3. (richtig 2.) Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesene Verbindlichkeit wurde wegen Nichtvorhandenseins eines Kreditvertrages unter Bedachtnahme auf § 33 TP 8 GebG nicht vergebührt.*“ Diese Darlegung korrespondiert mit der Darstellung in der Bilanz zum 31.3.2009 der S-GmbH. Im Anhang dazu wurde unter Punkt I. 2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände festgeschrieben, dass die in der Bilanz unter Punkt B. II. 2. Forderungen (13,450.000) gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesene Forderung wegen Nichtvorhandenseins eines Kreditvertrages unter Bedachtnahme auf § 33 TP 8 GebG nicht vergebührt worden sei (BFG/C/100c).

4.13. Der maßgebende Beurteilungszeitpunkt für den Fremdvergleich ist der Zeitpunkt des Abschlusses einer schuldrechtlichen Beziehung (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, Kommentar, § 8 Tz 293). Aufgrund der Gesamtumstände des Beschwerdefalls konnte davon auszugegangen werden, dass zwischen der Bf. und der S GmbH im Zuzahlungszeitpunkt (10.9.2008) ein Darlehensvertrag nicht abgeschlossen worden ist. Eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, einen klaren und eindeutigen Inhalt aufweisende Darlehensvereinbarung - über die Höhe des Darlehens, seine Laufzeit und Fälligkeit, seine Verzinsung, die Fälligkeit der Zinsen, die Fälligkeit von laufenden Tilgungen sowie die zu erbringenden Sicherheitsleistungen - hat nicht vorgelegen. Mit dem Hinweis auf die Patronatserklärung in der Beschwerdeergänzung konnte eine von der Bf.

gegenüber der S GmbH erbrachte Sicherheitsleistung für das Darlehen von € 13,450.000 jedenfalls nicht erblickt werden. Die Patronatserklärung vom 5.8.2008 (BFG/A/20) wurde von der LFH gegenüber der BANK in Bezug auf die Kreditwürdigkeit der S GmbH als Kreditnehmerin beigebracht.

4.13.1. Von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht seitens der Bf. konnte aufgrund der gegebenen Gesamtumstände nicht ausgegangen werden. Die Bonität des Anteilsinhabers ist immer zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung zu beurteilen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, Kommentar, § 8 Tz 382). Zur Bonität der Bf. und Gesellschafterin ist festzustellen, dass sie als Holdinggesellschaft keine Einkünfte aus operativen Tätigkeiten erzielte. Die offene Darlehensverbindlichkeit konnte und kann nur mit ausgeschütteten Gewinnen der S GmbH (Tochtergesellschaft und Darlehensgeberin) getilgt werden. Die Verbindlichkeit gegenüber der S GmbH haftete in der Bilanz zum 31.3.2014 noch mit einem Betrag von 13,202.886,93 € aus (BFG/C/169, 170).

4.13.2. In den Prüfungsberichten der Bf. und der S GmbH traf der Prüfer jeweils in der Tz. 1 unter anderem die Feststellung, dass völlig unklar bleibe, wie die Bf. das Darlehen in Höhe von 13,450.000 € samt der aufgebuchten Zinsen an die S GmbH und Gruppenmitglied zurückzahlen soll. Nach der offenen Ausschüttung von 5,416.157,49 € finde sich am Bilanzkonto der S GmbH nur noch ein Betrag von 595.281,55 €. Selbst im Falle der Vollausschüttung reiche dies nicht aus, um das Darlehen zu bedienen.

4.13.3. Diese Feststellungen wurden im Beschwerdevorbringen bestritten und als schlichtweg falsch bezeichnet. Auch wenn der verbleibende Bilanzgewinn lediglich 595.281,55 € betragen habe, habe die S GmbH in der Vergangenheit beträchtliche ausschüttungsfähige Gewinne erwirtschaftet und werde weiterhin solche erwirtschaften. Der Bilanzgewinn habe in den Jahren 2008 5,416,157,49 €, 2009 595.281,55 € (nach Gewinnausschüttung von 5,416.157,49 €), 2010 1,269.360,99 € und 2011 2,160.961,16 € betragen. Aus diesen Zahlen sei ersichtlich, dass die Bf. ihren Darlehensverpflichtungen ohne weiteres aus den ihr zustehenden Gewinnausschüttungen nachkommen könne.

4.13.4. In seiner Stellungnahme dazu vom 3.12.2012 führte der Prüfer aus, dass bei einer Darlehenssumme von 13,450.000 € und dem angegebenen Zinssatz von 5 % (2010 - 2015 zu Gunsten der Bf. ohne jegliche Unterjährigkeit gerechnet) sich 2015 (es wurden keine laufenden Tilgungen vereinbart) ein Kapitalbedarf in Höhe von 18,000.000 € ergebe. Wie die Bf. bei einem unstrittigen Bilanzgewinn per 2010 von 1,269.360,99 € bei durchschnittlich gerechneten Jahresüberschüssen von 1,020.000 € (2007 - 2010) pro Jahr (2011 - 2015 in Summe 5.100.000) diesen Kapitalbedarf (verbleibende Differenz 11,630.000 €) bedienen soll, bleibe völlig unbeantwortet.

4.13.5. Mit Schreiben vom 20.6.2014 (BFG/A/42) legte der steuerliche Vertreter den Tilgungsplan über die Verzinsung, die ins Auge gefassten Rückzahlungen und die daraus resultierende Entwicklung des Darlehens vor.

Darlehen AG

Verzinsung

5%

Stand 01.04.2013 14.900.400,94

Jahr	Zinsen	Tilgung	Stand
2013/2014	745.000,00	2.500.000,00	13.145.000,00
2014/2015	657.000,00	400.000,00	13.402.000,00
2015/2016	670.000,00	500.000,00	13.572.000,00
2016/2017	679.000,00	500.000,00	13.751.000,00
2017/2018	688.000,00	500.000,00	13.939.000,00
2018/2019	697.000,00	1.000.000,00	13.636.000,00
2019/2020	682.000,00	1.000.000,00	13.318.000,00
2020/2021	666.000,00	1.000.000,00	12.984.000,00
2021/2022	649.000,00	1.000.000,00	12.633.000,00
2022/2023	632.000,00	1.500.000,00	11.765.000,00

4.13.6. Der Prüfer hielt dieser Darstellung in der Stellungnahme vom 1.8.2014 entgegen, dass im Jahr 2023 noch immer 87 % des Darlehens ausständig seien.

4.13.7. Im Schreiben vom 11.12.2014 (BFG/A/18) führte der steuerliche Vertreter aus, dass aufgrund der Ertragskraft des operativen Hotel betriebes der S GmbH auch in Zukunft mit hohen ausschüttungsfähigen Gewinnen zu rechnen sei, sodass dadurch eine Tilgung der bestehenden Verbindlichkeiten durch die Bf. zu erwarten sei. Aufgrund des Aktienrückerwerbs durch WK bleibe es dem neuen Geschäftsführer und neuem Vorstand vorbehalten, die aktuellen Konditionen - wie auch bei Kreditverträgen zwischen Fremden üblich - an die derzeit herrschenden Marktbedingungen anzupassen, was eine wesentliche Verkürzung der Laufzeit zur Folge haben werde.

4.13.8. Aus diesen Ausführungen geht klar hervor, dass die S GmbH nicht davon ausgehen konnte, dass eine ernsthafte Rückzahlungsabsicht der Bf. gegeben war, weil die Bf. über die Gewinnausschüttungen der S GmbH hinaus keine Einkünfte erzielt. Eventuelle Gestaltungsänderungen durch den nunmehrigen Eigentümer der Bf. sind für den beschwerdegegenständlichen Beurteilungszeitpunkt irrelevant. Wie der Prüfer ausgeführt hat, finanziert die S GmbH den Kaufpreis für ihren Anteilsverkauf selbst.

4.13.9 Die durchgeführte Zahlung von € 20.211.657,49 der S GmbH an die LFH am 10.9.2008 und die damit in Zusammenhang stehende Nichtverrechnung von Zinsen bis zum 30.9.2009 für das entstandene Darlehen an die Bf. von über € 13.450.000 (Beschluss einer Verzinsung im Aufsichtsratsprotokoll BFG/A/36), ist nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erklärbar. Der Versuch, den Zahlungsfluss durch das nachgereichte im Nachhinein erstellte „Offer for a Loan Agreement“ (BFG/A/21-24) auf die Basis einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafterin zu heben, musste scheitern.

Ein fremder Darlehensgeber hätte der Bf. unter den gegebenen Voraussetzungen - keine Vereinbarung über Darlehensvaluta, Laufzeit, Verzinsung, Zinsfälligkeit, Tilgungsfälligkeiten sowie das Absehen von Sicherheitsleistungen und Fehlen einer ernstlichen Rückzahlungsabsicht - einen Kapitalbetrag von weit über 13 Millionen Euro, sohin mehr als Doppelte des Stammkapitals, jedenfalls nicht gewährt.

5. Der gerügten Nichteinvernahme der leitenden Herren FD und SR ist entgegenzuhalten, dass die Vertreter der Bf. und der S GmbH sowie der LFH während des gesamten Prüfungsverfahrens wie auch im Beschwerdeverfahren über die steuerliche Vertretung ständig in das Verwaltungsverfahren eingebunden waren. Was Herr SR über die bereits vorgelegten Schriftstücke und seine gemachten Aussagen hinaus im Zuge einer Einvernahme an Sachverhaltserkenntnissen hätte bringen können, machte die Beschwerde nicht einsichtig. Eine konkrete Tatsache, die mit den beantragten Beweisen untermauert hätte werden können, wurde nicht angegeben und behauptet. Die Darstellung der Relevanz der Aussage für den Ausgang des beschwerdegegenständlichen Verfahrens wurde nicht dargestellt.

VIII. Rechtslage zum Darlehen der LFH an die Bf.

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

2. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

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

4. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0025; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage- Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z. B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage

anzusehen. Unklare Vertragsgestaltungen, etwa das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vorliegt (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0127, VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

5. In ständiger Rechtsprechung vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist und er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besondere strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen (vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0180).

IX. Erwägungen zum Darlehen der LFH an die Bf.

1. Die Entscheidung über die Beschwerde oblag der Einzelrichterin, da der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung iSd § 274 Abs. 1 Z 1 lit a BAO nicht in der Beschwerde vom 16.8.2012, sondern im die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 30.10.2012 und somit verspätet gestellt wurde.

2. Bei der Qualifikation von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital ist sowohl auf formale als auch auf inhaltliche Kriterien abzustellen. Die formalen Kriterien lehnen sich an die Formalerfordernisse der Kriterien über die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen an. Die inhaltlichen Kriterien zielen auf die wirtschaftliche Notwendigkeit der Eigenkapitalzufuhr ab. Die Judikatur ist teilweise sehr streng und stellt nur auf formale Kriterien ab (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, Kommentar § 8 Tz. 73 und dort VwGH 28.4.1999, 97/13/0068; VwGH 14.12.2000, 95/15/0127; VwGH 26.7.2006, 2004/14/0151).

3. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht, wie unter Punkt VI. ausgeführt wurde, davon auszugehen, dass zwischen der Bf. und der zuwendenden Urgroßmuttergesellschaft LFH ein dem Fremdvergleich standhaltender Darlehensvertrag nicht vorgelegen hat und die Geschäftsabwicklung nicht fremdüblich durchgeführt worden ist. Die Kapitalüberweisung der Urgroßmuttergesellschaft an die Bf. hatte ihre Ursache ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis. Ist die Darlehensgewährung als Ganzes nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst, liegt insgesamt

eine Einlage bzw. verdecktes Eigenkapital vor. Die Zinszahlungen auf das Darlehen sind zur Gänze (verdeckte) Ausschüttungen.

4. In Gesamtbetrachtung der wirtschaftliche Situation der Bf. erübrigen sich - entgegen der Auffassung der Beschwerdeparteien - Überlegungen dazu, ob eine Umdeutung von Fremdkapital in (verdecktes) Eigenkapital etwa auch wegen eines Missverhältnisses zwischen dem Eigenkapital und den auf Dauer benötigten Mittelbedarf oder der branchenüblichen Eigenkapitalquote in Betracht kam (das hingebene unbesicherte Kapital überstieg das Grundkapital um rund das 258-Fache), weil bereits aufgrund der aufgezeigten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter vom Fehlen des Fremdkapitalcharakters der strittigen von der Bf. buchmäßig als Verbindlichkeiten behandelten Geldbeträge auszugehen war (vgl. auch VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

X. Rechtslage zum Darlehen der S GmbH an die Bf.

1. - 3. Siehe Rechtslage zu Punkt VIII. 1. bis 3.

4. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0025; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage- Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

5. Das sich aufgrund gesellschaftlicher Verflechtungen ergebende Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gebietet es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 31.3.2005, 2003/15/0100).

6. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist selbst bei fehlender Fremdüblichkeit einer Darlehensvereinbarung aufgrund fehlender Vereinbarungen über Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeit und Sicherheiten auch die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht zu prüfen. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der verbuchten Beträge auf dem Verrechnungskonto von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit 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 (vgl.

VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Dazu bedarf es einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

7. Alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, gelten nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH als verdeckte Ausschüttungen (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, Kommentar, § 8 Tz 161 und dort VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096).

8. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind bei Vorliegen einer verdeckten fremd finanzierten Ausschüttung die damit in Zusammenhang stehenden und dieser Ausschüttung zuordenbaren Finanzierungsaufwendungen und sonstigen Bankspesen nicht als betrieblich veranlasst anzusehen (vgl. VwGH 7.2.2007, 2004/15/0122; vgl. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

XI. Erwägungen zum Darlehen der S GmbH an die Bf.

1. Aufgrund des Trennungsprinzips werden Rechtsgeschäfte zwischen dem Anteilsinhaber und der Körperschaft ertragsteuerlich grundsätzlich als solche anerkannt. Dies gilt auch für Darlehens- und sonstige Fremdfinanzierungsverträge, die dazu führen, dass auf der Ebene der Körperschaft - nach Maßgabe der allgemeinen Voraussetzungen - abzugsfähige Zinsen oder sonstige Finanzierungskosten entstehen. Im Anwendungsbereich des § 8 muss jedoch - wie bei allen schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Anteilsinhaber und Körperschaft - die betriebliche Veranlassung der Leistungsbeziehung zu bejahen sein (vgl. *Achatz/Kirchmair*, KStG, Kommentar, § 8 Tz 70).

2. Wenn allerdings im Rahmen derartiger schuldrechtlicher Vereinbarungen dem Gesellschafter Vermögensvorteile zugewendet werden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, so liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor. Als solche ist sie der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuzurechnen. Verdeckte Ausschüttungen dienen der Entflechtung und Abgrenzung der steuerrelevanten Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerneutralen Sphäre der Einkommensverwendung einer Körperschaft (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, Kommentar, § 8 Tz 150).

3. Im Gesellschaftsrecht liegt gem. § 82 GmbHG eine verbotene Einlagenrückgewähr (verdeckte Ausschüttung) bei jedem Vermögenstransfer von der Gesellschaft zum Gesellschafter vor, wenn der betreffende Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zu Lasten des gesamten Sondervermögens bevorteilt wird. Gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr des § 82 GmbHG wird auch dann verstößen, wenn die Zielgesellschaft nicht bloß eine fremde Verbindlichkeit sichert, sondern selbst einen Kredit aufnimmt, um dem Käufer die Mittel für den Anteilserwerb zur Verfügung zu stellen (OGH, 60b14/14y). Rechtsgeschäfte, die gegen § 82 GmbHG verstößen, sind nach der Judikatur des OGH nichtig (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, Kommentar, § 8 Tz 158).

4. War nach dem festgestellten Sachverhalt (Punkt VI. 3.) zwischen der Bf. und der S GmbH ein Darlehensvertrag über eine Kapitalzuwendung von 13,450.000 € nicht existent

und lagen die Wurzeln für diese konkrete Geschäftsabwicklung im gesellschaftsrechtlichen Verhältnis der Bf. und der S GmbH zueinander, stellte der geflossene Kapitalbetrag im Zuzahlungszeitpunkt in Wahrheit eine verdeckte Ausschüttung an die Bf. dar (siehe Pkt. VIII. 3. und Punkt X. 4. bis 7.).

5. War hinsichtlich der Kapitalzurechnung von 13.450.000 € an die Bf. vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, waren die damit in Zusammenhang stehenden – der Höhe nach unbestrittenen - Finanzierungsaufwendungen von 1.076.353 € nicht durch den Betrieb der Bf. verursacht und damit nicht abzugsfähig (siehe Punkt X. 8.).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

XII. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Punkte VII. 1. bis 5.) und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH (Punkte VIII. 4. und 5.; Punkte IX. 2. und 4.; Punkte X. 4. – 8.) ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 14. Dezember 2015