

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri

in der Beschwerdesache

BF GmbH, Adr1, über die Beschwerden der BF GmbH (Gruppenmitglied) und BF2 Holding GmbH (Gruppenträger), beide Adr1, beide vertreten durch STB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adr2, vom 07.04.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 09.03.2011, Steuernummer, betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt/Verfahrensgang:

1. Die beschwerdeführende BF GmbH (in der Folge kurz Bf1) ist seit 2005 Mitglied einer Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die zweitbeschwerdeführende BF2 Holding GesmbH (vormals BF Holding GmbH; in der Folge kurz Bf2) ist.

2.a. Am 23.11.2007 reichte die Bf1 beim Finanzamt eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 ein, in der das Feld "Option Schachtelbeteiligung" nicht ausgefüllt war. Unter KZ 9296 ("1/7 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2") wies die Bf1 in ihrer Erklärung 2006 jedoch den Betrag von "-771.428,58" aus, womit sie den Abzug eines Siebtels an Teilwertabschreibungen beantragte. Bei diesem Betrag handelte es sich exakt um den gleichen Betrag, wie er auch im Vorjahr in einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2005 ausgewiesen worden war. Aus einer Beilage zur

Erklärung 2005 war für die Behörde ersichtlich, auf welche Beteiligungen sich der beantragte Teilwertabschreibungs(siebtel)betrug bezog.

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006** vom 17.10.2008 wurden die Einkünfte der Bf1 erklärungskgemäß festgestellt und damit unter anderem auch das beantragte Teilwertabschreibungssiebtel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt, was nur bei Annahme einer wirksamen Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 gerechtfertigt war.

2.b. Ebenso wurden die Einkünfte der Bf1 mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007** vom 03.06.2009 erklärungskgemäß veranlagt. In der Körperschaftsteuererklärung 2007 war nunmehr die Ausübung der "Option Schachtelbeteiligung" durch Angabe des Kürzels "J" für "Ja" ausdrücklich festgehalten worden und waren auf der Beilage "K 10" jene Beteiligungen samt deren Anschaffungszeitpunkt (= jeweils 01.01.2003) ausgewiesen, für die die Option gelten sollte. Unter KZ 9296 war wiederum der gleiche Betrag wie 2005 und 2006 ausgewiesen.

2.c. Schließlich wurden die Einkünfte der Bf1 auch mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008** vom 21.09.2009 erklärungskgemäß veranlagt. In der Körperschaftsteuererklärung 2007 war die Ausübung der "Option Schachtelbeteiligung" ebenfalls durch Angabe des Kürzels "J" ausdrücklich festgehalten worden und waren auf den Beilagen "K 10" jene Beteiligungen samt deren Anschaffungszeitpunkt ausgewiesen, für die die Option gelten sollte. Unter KZ 9296 war wegen einer Teilwertabschreibung für eine weitere Beteiligung nunmehr ein höherer Betrag (-814.285,71) ausgewiesen.

3. Nach einer **Außenprüfung** wurden bei der Bf1 die Verfahren hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied für die Jahre 2006 bis 2008 mit **Bescheiden vom 09.03.2011 wiederaufgenommen**. Begründet wurde dies jeweils folgendermaßen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

4. Im **Bericht vom 15.02.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung** bei der Bf1 wurde unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ bezüglich Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 festgehalten, dass unter „Tz. 1, 2, 3, 4, 5, 6 u.a.“ Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten. In den einzelnen Textziffern wurde Folgendes dargestellt:

Tz 1 R + B Kosten/Dienstleistungen:

Diesbezüglich wurde auf Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung vom 19.01.2011 verwiesen. Danach fielen Rechts- und Beratungskosten

der Jahre 2005 bis 2008 als Betreuungskosten für 100%ige Tochterfirmen im Ausland unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG. Es kam daher in den einzelnen Jahren aus diesem Titel zu folgender Erhöhung der Einkünfte:

2005	38.105,00 €
2006	28.784,00 €
2007	200.205,00 €
2008	42.290,00 €

Tz 2 USt-Nachzahlung für Feststellungen der Vor-BP:

Verweis auf Punkt 2 der Niederschrift, wonach die USt-Nachzahlung 2005 aus der Letzt-BP bereits 2005 a.b. abgerechnet worden sei. Die nochmalige aufwandswirksame Verbuchung im WJ 2006 als „Ergebnisveränderung BP“ sei daher a.b. zu korrigieren. Erhöhung der Einkünfte 2006: 20.451,00 €

Anmerkung: Die aufwandswirksame Verbuchung dieses Betrages war aus der Bilanz nicht ersichtlich.

Tz 3 Veräußerungsverlust A GmbH, Siebtelung:

Verweis auf Punkt 3 der Niederschrift, wonach der Verlust aus einer Beteiligungsveräußerung gemäß KStG auf 7 Jahre zu verteilen sei. Der Veräußerungsverlust 2006 habe laut S. 27 der Bilanz -40.844,00 € betragen.

Änderung der Einkünfte:

2006	35.009,00 €
2007	-5.835,00 €
2008	-5.835,00 €

Anmerkung: Auf Seite 27 der Bilanz ist ein Posten "Verl. Beteiligung Verkauf" in Höhe von -44.844,01 € ausgewiesen, darunter "Verl. BW-Abgang Beteiligung" in Höhe von 268.000,00 €.

Tz 4 Int. Schachtel, keine Option ausgeübt:

Verweis auf Punkt 4 der Niederschrift.

Dort war in diesem Zusammenhang festgehalten worden, dass

A) in der KöSt-Erklärung 2006 keine Option zur Steuerpflicht bei internationalen Schachtelbeteiligungen ausgeübt worden sei,

B) in eventu die TW-AfA nicht gerechtfertigt sei.

Das Unternehmen besitze internationale Schachtelbeteiligungen. Um deren Steuerneutralität zu verhindern, hätte es in der Steuererklärung 2006 eine Option zur Steuerpflicht abgeben müssen, was jedoch nicht erfolgt sei. Deshalb seien die internationalen Schachtelbeteiligungen ab 2006 steuerunwirksam. Auch die bereits in den Vorjahren vorgenommenen Teilwertabschreibungen seien beginnend ab 2006 über einen Zeitraum von 7 Jahren gleichmäßig rückgängig zu machen (Verweis auf die in der Selbstanzeige vom 03.09.2009 dargestellten Beträge). Außerdem sei

die TWA-AfA aufgrund des VwGH nicht möglich, da zwischen Kapitalerhöhung und Abschreibung kein bzw. ein sehr kurzer Zeitraum gelegen sei, sodass keine wesentlichen Umstände eingetreten seien, die eine TWA rechtfertigen würden. In der Folge wurden die Voraussetzungen für eine TWA näher dargestellt.

Zu den getätigten Abschreibungen wurde im Detail festgehalten:

"2005: B iHv 3,4 Mio. (geht nicht 2005 zu, nicht so eindeutig)

2006: keine

2007: C iHv 800.000,00 (geht nicht 2008 zu, nicht so eindeutig)

2008: D Holding USA iHv 1.593.636,22 (Zugang erst mit 12.12. iHv 592.636,22 und mit 1.12.2008 iHv 1.000.000,00, somit nur Zeitraum von 1 Monat bzw. 2 ½ Wochen!)"

Erhöhung der Einkünfte:

2006	867.345,00 €
2007	981.633,00 €
2008	1.209.295,00 €

Tz 5 Busch Expedition:

Verweis auf Punkt 5 der Niederschrift, wonach die im Anschluss an eine Konferenz durchgeführte Buschexpedition in S-Afrika kein betrieblicher Aufwand sei (bisher verbucht als „Werbeaufwand“). Erhöhung der Einkünfte 2007 um 45.200,00 €.

Tz 6 Verkauf T & L:

Verweis auf Punkt 6 der Niederschrift. Aufwände im Zusammenhang mit dem steuerfreien Verkauf einer Schachtelbeteiligung seien nicht abzugsfähig (bisher verbucht als „R+B/ Dienstl.“ im WJ 2008). Erhöhung der Einkünfte 2008: 69.695,00 €.

Tz 7 Purchase Price Allocation iZm Erwerb E:

Verweis auf Punkt 7 der Niederschrift, wonach dieser Aufwand von der amerikanischen Firma zu tragen sei, da dies eine von ihr erworbene Tochter gewesen sei (bisher verbucht als „R+B/Dienstl.“ im WJ 2008). Erhöhung der Einkünfte 2008: 9.970,00 €.

Tz 8 Festival:

Verweis auf Punkt 8 der Niederschrift. Danach war das in Ort jährlich stattfindende Festival von der Tochter des Herrn Name als Intendantin betreut worden. Der Erlös der Karten werde verbucht, ebenso der Aufwand (im Wesentlichen Künstlerhonorare). Subventionen würden aufwandsmindernd verbucht. Der repräsentative Anteil daran betrage 200.000,00 €. Erhöhung der Einkünfte 2008: 200.000,00 €

Insgesamt ergaben sich für die geprüften Jahre 2005 bis 2008 folgende Erhöhungen bzw. Berichtigungen (Beträge in €):

	2005	2006	2007	2008
Tz 1	38.105,00	28.784,00	200.205,00	42.290,00
R+B Kosten/ Dienstleistungen				

Tz 2 USt-Nachzahlung/ Festst. Vor-BP		20.451,00		
Tz 3 Veräußerungsverl. A/Siebtellung		35.009,00	-5.835,00	-5.835,00
Tz 4 Int. Schachtelbet./ fehlende Option		867.345,00	981.633,00	1.209.295,00
Tz 5 Buschexpedition			45.200,00	
Tz 6 Verkauf Tt etc.				69.695,00
Tz 7 Erwerb E				9.970,00
Tz 8 Festival				200.000,00
Summe	38.105,00	951.589,00	1.221.203,00	1.525.415,00

5. Gegen die aufgrund der dargestellten BP-Feststellungen ergangenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 vom 09.03.2011 sowie gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008 selbst erhoben die Bf1 als Gruppenmitglied sowie die Bf2 als Gruppenträgerin (beide Beschwerdeführerinnen in der Folge kurz Bf) Berufung (gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 13/2014 ab 01.01.2014 als **Beschwerde zu behandeln), in der sie bezüglich der Wiederaufnahme im Wesentlichen Folgendes einwendeten:**

Die Erstbescheide seien entsprechend den abgegebenen Steuererklärungen und Informationen ergangen, die im Zuge der 2006 durchgeführten Betriebsprüfung hinsichtlich der Beteiligungsoption von Auslandsbeteiligungen getroffen worden seien. Die Option nach § 10 Abs. 3 KStG sei nicht in einem eigenen Verfahren, sondern im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erledigen. Es seien keine Tatsachen oder Beweismittel vorgekommen. Eine Optionserklärung im Wiederaufnahmeverfahren sei aus verfassungsrechtlichen Gründen jedenfalls rechtzeitig. Die Ermessensentscheidung im Rahmen der Wiederaufnahme müsse gegen eine Wiederaufnahme ausfallen, da die Finanzverwaltung im Wiederaufnahmeverfahren zu keinem anderen Ergebnis kommen könne. Weiters bestünde ein grobes Missverhältnis zwischen dem Umfang der Wiederaufnahmegründe und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme, wenn die fragliche Option nicht in den Rechtsbestand genommen würde.

Bezüglich Sachverhaltsdarstellung im Zusammenhang mit den Teilwertabschreibungen seien mit den Körperschaftsteuererklärungen 2006 bis 2008 sowie den vorgelegten Jahresabschlüssen alle Informationen vorgelegen. Die vorliegenden Anträge seien erst im Rahmen der Betriebsprüfung auf Basis einer Auskunft des bundesweiten Fachbereichs abweichend beurteilt worden.

Es liege ein offensichtlicher Irrtum in der Beurteilung des Parteiwillens vor, der erforscht hätte werden müssen. Nach Stoll würden Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig seien, den Stellen zugerechnet, für die sie tätig seien. Würden diesen Stellen die Tatsachenfeststellungen der Hilfsorgane nicht zur Kenntnis gebracht, so treffe diese Versäumnis die Dienststelle, die sodann nicht berechtigt sei, die sich daraus ergebenden Folgen, nämlich das spätere Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nachträglich als Wiederaufnahmegrund gelten zu machen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung laut **Tz 1, 2, 3, 5 bis 8** des Berichtes blieben auch in den Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008 **unbestritten**; in **Streit** stand lediglich die Berechtigung zur Vornahme der Teilwertabschreibungen (**Tz 4**).

6. Nach Vorlage der Beschwerde gegen die Sachbescheide zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht wurde die belangte Behörde gemäß **§ 281a BAO idF BGBl I 62/2018** vom Bundesfinanzgericht darüber in Kenntnis gesetzt, dass nach dessen Auffassung noch Beschwerdeverentscheidungen im Zusammenhang mit der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu erlassen seien (Schreiben vom 30.08.2018, GZ. RV/5101531/2017).

7. Mit **Beschwerdeverentscheidungen vom 17.09.2018** wies das Finanzamt die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 unter Hinweis auf die *"Feststellungen der Betriebsprüfung zu sieben Positionen in den unterschiedlichsten Bereichen und Abgabenarten"* als unbegründet ab. *Die Wiederaufnahmegründe seien im Bericht angeführt. Bezüglich des Ermessens wurde auf den Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit hingewiesen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens diene dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie dürfe somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (zB bei absoluter oder relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen) unterbleiben. Die Höhe der Feststellungen und steuerlichen Auswirkungen (mit oder ohne die streitgegenständlichen Punkte) rechtfertige jedenfalls eine Wiederaufnahme der Verfahren. Das behauptete grobe Missverhältnis zwischen dem Umfang der Wiederaufnahmegründe und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme, sollte der in den Sachbescheiden bekämpfte Punkt der Optionsausübung in den Rechtsbestand genommen werden, liege nicht vor, da die Beträge im Einzelnen auch ohne den Beschwerdepunkt Optionsausübung nicht unerheblich seien und jederzeit für sich alleine eine Wiederaufnahme rechtfertigen und auch gebieten würde. Zusätzlich sehe das Finanzamt nach wie vor im strittigen*

Punkt der fehlenden Optionsausübung einen Wiederaufnahmegrund. Die anderen Feststellungen der Betriebsprüfung seien nicht bekämpft worden.

8. In ihrem **Vorlageantrag vom 27.09.2018** verwiesen die Bf auf ihre bisherige Begründung und führten ergänzend aus, *dass entgegen der Auffassung der belangten Behörde der gegenständliche Sachverhalt jenem, der dem VfGH-Verfahren B 160/12 sowie dem VwGH-Verfahren 2012/15/0209 zugrunde gelegen sei, nicht gleiche. Aus der Eintragung des Betrages von 771.428,58 € unter der KZ 9296 habe man den Optionswillen erkennen können, zumal sich aus der Aktenlage ergeben habe, dass die Bf1 nur über internationale Schachtelbeteiligungen verfüge. Da der angeführte Betrag laut KZ 9296 mit jenem laut am 28.02.2007 vorgelegter Körperschaftsteuererklärung 2005 ident gewesen sei, sei auch abschließend bekannt gewesen, für welche ausländischen Beteiligungen die Teilwertabschreibungen vorgenommen worden seien. Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde gestellt.*

9. Mit **Vorlagebericht vom 19.10.2018** wurde die gegenständliche Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt.

10. Mit **Schriftsatz vom 30.04.2020** wurden von den Bf die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt übermittelten Akten, insbesondere den angefochtenen Bescheiden, dem Bericht über die Außenprüfung vom 15.02.2011 betreffend die Jahre 2005 bis 2008 samt der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.01.2011, dem Beschwerdeschriftsatz vom 07.04.2011, den Beschwerdevorentscheidungen vom 17.09.2018 sowie dem Vorlageantrag vom 27.09.2018.

Die Feststellungen zum Neuhervorkommen der Tatsache des Vorliegens einer Optionserklärung basieren auf den in den Akten des Finanzamtes aufliegenden Körperschaftsteuererklärungen der Bf1. Das Neuhervorkommen der Tatsachen im Zusammenhang mit den übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung ergab sich aus den auch seitens der Bf unbestritten gebliebenen Darstellungen in deren Bericht im Verein mit der Aktenlage (insbesondere Bilanzen).

III. Rechtliche Beurteilung:

A) Zur Verbindung der Beschwerdeverfahren:

Gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 wurde sowohl von der BF GmbH als Gruppenmitglied als auch von der BF2 Holding GmbH (vormals BF Holding GmbH) als Gruppenträgerin Beschwerde erhoben.

Gemäß **§ 267 BAO** *sind Beschwerde zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden, wenn ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten ist oder gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht sind.*

Auch im gegenständlichen Fall waren daher die Beschwerden der Gruppenträgerin sowie des Gruppenmitgliedes gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

B) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

*Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen war gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** in der vor BGBl I 14/2013 geltenden Fassung ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Nach **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** idF BGBl I 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist nach **§ 307 Abs. 1 erster Satz BAO** unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden .*

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Berufung (= nunmehr Beschwerde) angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 7; VwGH 28.02.2012, 2009/15/0170 ; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031) .

C) Erwägungen:

1. Im gegenständlichen Fall wurden von den Bf sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 als auch die Sachbescheide selbst (= Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008) mit Beschwerde (vormals Berufung) bekämpft.

2. Aufgrund obiger Ausführungen war im gegenständlichen Fall zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008 zu entscheiden.

3. Hierzu wurden folgende Erwägungen angestellt:

3.1. Sowohl aus § 303 Abs. 4 BAO in der vor BGBl I 14/2013 geltenden Fassung als auch gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl I 14/2013 kann eine Wiederaufnahme unter anderem dann durchgeführt werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren noch nicht bekannt waren und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

3.2. In der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 09.03.2011 wird auf die *"Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind,"* verwiesen, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280) zulässig ist. Der Prüfer hat in seinem Bericht sämtliche Feststellungen als Wiederaufnahmegründe definiert, indem er auf die Textziffern „1, 2, 3, 4, 5, 6 u.a.“ verwies. Damit wurden vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe sämtliche bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhalte, die zu den Feststellungen des Prüfers geführt hatten, herangezogen. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war daher innerhalb der durch die dargestellten Wiederaufnahmegründe umrissenen einzelnen Tatsachenkomplexe (= "Sache" des Beschwerdeverfahrens - siehe zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) zu prüfen, ob neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO hervorgekommen sind, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

3.3. Die Bf berufen sich in ihrer Beschwerde einerseits darauf, dass die Tatsache des Vorliegens einer Optionserklärung keinen Wiederaufnahmegrund bilde. Andererseits wenden sie ein, dass dann, wenn man die fragliche Option nicht als Wiederaufnahmegrund heranziehen würde, ein grobes Missverhältnis zwischen dem Umfang der Wiederaufnahmegründe und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme bestehen würde.

Hierzu ist Folgendes festzustellen:

3.3.1. Zur Optionserklärung/Teilwertabschreibung (Tz 4 des Berichtes):

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen, also Tatsachen,

die im abgeschlossenen Verfahren bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Den Bf ist grundsätzlich darin zuzustimmen, dass der Umstand, dass eine ausdrückliche Optionserklärung zur steuerwirksamen Geltendmachung von Teilwertabschreibungen spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 nicht abgegeben worden ist, nicht als neu hervorgekommene Tatsache gewertet werden konnte. Wie sich nämlich aus der Aktenlage eindeutig ergibt, war dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 vom 17.10.2008 bekannt, dass sich eine ausdrückliche Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 aus der am 23.11.2007 elektronisch eingereichten Steuererklärung nicht ergab.

Ob eine solche Optionserklärung aus der Aktenlage allenfalls in konkludenter Form abgeleitet werden konnte, wird im ebenfalls anhängigen Beschwerdeverfahren gegen die Sachbescheide zu klären sein. Aber ungeachtet der Klärung dieser Frage war die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 schon aus anderen, im Folgenden noch näher auszuführenden Erwägungen als zulässig zu erachten.

Zwar wäre die Wiederaufnahme, wie dargestellt, allein wegen fehlender Optionserklärung deswegen nicht möglich gewesen, weil alle diesbezüglich relevanten Tatsachen zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits bekannt waren und insofern nicht neu hervorgekommen sind.

Der Betriebsprüfer hat allerdings in der bezughabenden Tz 4 neben der fehlenden Optionserklärung „in eventu“ auch überhaupt die Höhe der Teilwertabschreibungen in Frage gestellt. Der vom Prüfer definierte Wiederaufnahmegrund umfasst folglich den gesamten **Tatsachenkomplex der Teilwertabschreibungen** und erstreckt sich die amtswegige Ermittlungspflicht des Bundesfinanzgerichtes innerhalb der durch diesen Tatsachenkomplex umschriebenen Sache des Beschwerdeverfahrens auch auf die Prüfung der Höhe der Teilwertabschreibungen.

Das bedeutet im Ergebnis Folgendes:

Der Prüfer zog die Höhe der geltend gemachten Teilwertabschreibungen in seinem Bericht zwar in Zweifel, begründete bzw. prüfte diese jedoch wegen der von ihm vertretenen Rechtsansicht bezüglich fehlender Optionserklärung nicht mehr weiter. Dies würde das Bundesfinanzgericht im Falle der Anerkennung einer wirksamen Optionserklärung aber nicht einer weiteren Prüfungspflicht entbinden und wäre eine entsprechende Begründungsergänzung im Zusammenhang mit diesem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund (= Tatsachenkomplex der Teilwertabschreibungen) im Rechtsmittelverfahren möglich.

Ergäbe sich also im weiteren Verfahren aufgrund neuer Erkenntnisse in Bezug auf diesen Tatsachenkomplex die Notwendigkeit einer Änderung der Höhe der Teilwertabschreibungen nach, so wäre diese Änderung auch von dem von der

Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund "Teilwertabschreibungen" umfasst.

3.3.2. Zur Wiederaufnahme aufgrund der übrigen BP-Feststellungen wegen Hervorkommens neuer Tatsachen:

Die Frage, ob allenfalls eine Änderung der Höhe der Teilwertabschreibungen zu erfolgen hätte, konnte im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Wiederaufnahme allerdings dahingestellt bleiben, da ungeachtet des Umstandes, ob der Tatsachenkomplex "Teilwertabschreibungen" eine Wiederaufnahme rechtfertigt oder nicht, die Verfügung der Wiederaufnahme auf jeden Fall aufgrund der übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung gerechtfertigt war; dies aus folgenden Gründen:

Von den Feststellungen der Betriebsprüfung, die vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden, wurde in der Sache lediglich eine bekämpft, nämlich jene betreffend Teilwertabschreibungen bzw. das Nichtvorliegen der hierfür notwendigen Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988.

Gegen die übrigen Feststellungen wurden von den beschwerdeführenden Parteien **keine Einwände** erhoben.

Stellt man der Erhöhung der Einkünfte aus der Feststellung/Teilwertabschreibung jene aus den übrigen (nicht bekämpften) Feststellungen gegenüber, so ergibt sich folgendes Bild (Beträge in €):

	2006	2007	2008	Summe
Erhöhung/Tz 1 R+B Dienstleistungen	28.784,00	200.205,00	42.290,00	271.279,00
Erhöhung/Tz 2 USt-Nachzahlung/VorBP	20.451,00			20.451,00
Erhöhung/Tz 3 Veräußerungsverlust/ Siebtel A	35.009,00	-5.835,00	-5.835,00	23.339,00
Erhöhung/Tz 4 Teilwertabschreibung bzw. Optionserklärung	867.345,00	981.633,00	1.209.295,00	3.058.273,00
Erhöhung/Tz 5 Busch Expedition		45.200,00		45.200,00
Erhöhung/Tz 6 Verkauf Tt etc.			69.695,00	69.695,00
Erhöhung/Tz 7 Purchase Price Allocation etc.			9.970,00	9.970,00
Erhöhung/Tz 8			200.000,00	200.000,00

Festival				
Summe ohne Tz 3 und Tz 4				616.595,60 (ohne Tz 3 und 4)

Den nicht bekämpften Feststellungen **Tz 1, 2, 5, 6, 7 und 8** lagen Sachverhaltselemente zugrunde, die sich aus der Aktenlage des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht ergaben, und lagen insofern **taugliche Wiederaufnahmegründe** vor.

Bezüglich des Veräußerungsverlustes/A (**Tz 3**) war festzustellen, dass aus der Titulierung des entsprechenden Bilanzpostens mit "Verl. Beteiligung Verkauf" bereits ersehen werden konnte, dass ein Beteiligungsverkauf vorlag, der nicht auf sieben Wirtschaftsjahre verteilt worden war, obwohl sich dies aus § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ergeben hätte. Die entsprechende Tatsache konnte somit nicht als tauglicher Wiederaufnahmegrund herangezogen werden.

Tz 4 betrifft die oben unter Pkt. 3.1.1. beschriebenen Teilwertabschreibungen bzw. die Optionserklärung.

Die nicht bekämpften Einkünfteerhöhungen für die Jahre 2006 bis 2008, die sich aus den Feststellungen **Tz 1, 2, 5, 6, 7 und 8** ergaben und den Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen gemäß § 303 BAO erfüllten und somit zulässigerweise zu einer Wiederaufnahme führten, beliefen sich, wie sich aus obiger Tabelle ergibt, in Summe auf **616.595,00 €**. Dieser Betrag ist nicht als unerheblich zu betrachten.

3.3.3. Zum Ermessen bzw. dem Einwand des Missverhältnisses:

Die beschwerdeführenden Parteien haben eingewendet, dass dann, wenn man die fragliche Option nicht als Wiederaufnahmegrund heranziehen würde, ein grobes Missverhältnis zwischen dem Umfang der Wiederaufnahmegründe und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme bestehen würde und insofern eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt sei.

Sie sprechen mit diesem Einwand den Umstand an, dass die Entscheidung über die Verfügungen einer Wiederaufnahme zufolge § 303 BAO im **Ermessen** der Behörde liegt.

Gemäß **§ 20 BAO** sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit, in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei **Geringfügigkeit** der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe im Vergleich zu den steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge von Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Im

Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde **Verhältnismäßigkeitsüberlegungen** - insbesondere in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257).

Dabei ist aber zu beachten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, dass bei mehreren Verfahren bzw. Jahren und gleicher Steuer (hier Körperschaftsteuer) die **steuerlichen Auswirkungen** nicht je Verfahren für ein Jahr, sondern **insgesamt** zu berücksichtigen sind (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016; VwGH 04.03.2009, 2006/15/0079).

Das bedeutet, dass auch im gegenständlichen Fall die steuerlichen Auswirkungen infolge neu hervorgekommener Tatsachen für sämtliche geprüften Jahre 2006 bis 2008 zu berücksichtigen waren. Die sich daraus ergebende insgesamt Erhöhung der Einkünfte war - wie unter Punkt 3.2.2. beschrieben - mit mehr als 600.000,00 € keinesfalls geringfügig. Sind aber die steuerlichen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen - wie im gegenständlichen Fall - in ihrer Summe **nicht bloß geringfügig**, kommt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011) **Verhältnismäßigkeitsüberlegungen** im Rahmen der Ermessensübung **keine Bedeutung** mehr zu.

3.4. Ergebnis:

Obige Erwägungen führten im gegenständlichen Fall zum Ergebnis, dass in Anbetracht des Umstandes, dass die im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommenen und unbekämpft gebliebenen Tatsachen in ihrer steuerlichen Auswirkung insgesamt nicht bloß geringfügig waren, keine Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zum Tragen kommen konnten.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 war von der belangten Behörde daher schon allein aus diesen Gründen zu Recht vorgenommen worden und war die dagegen gerichtete Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

IV. Zum Abspruch über die 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).

Die Beurteilung der Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen, ist jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu klären.

Dass Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in die Ermessensentscheidung bei der Wiederaufnahme nur dann einzubeziehen sind, wenn die steuerlichen Auswirkungen von durch neu hervorgekommene Tatsachen bewirkte Abänderungen des Bescheides geringfügig sind, entspricht ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Linz, am 7. Mai 2020