

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin Mag. Karoline Windsteig, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Praterstraße 33, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 8. November 2023 betreffend Körperschaftsteuer 2012 und Körperschaftsteuer 2013 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung sowie gegen die nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide vom 16. November 2023 betreffend die Körperschaftsteuer 2014, 2015, 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. November 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in der berichtigten Fassung vom 08.11.2023 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 16.11.2023 wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

III. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Körperschaftsteuer 2012 und 2013:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Privatstiftung reichte am 08.09.2014 die Körperschaftsteuererklärung 2012 und am 30.04.2015 die Körperschaftsteuererklärung 2013 beim Finanzamt ein. In den Beilagen zu den jeweiligen Erklärungen wäre offengelegt worden, dass der Spekulationsgewinn des Jahres 2012 einen Geldbetrag in Höhe von 25.536.507,23 € und der Spekulationsgewinn des Jahres 2013 einen Geldbetrag in Höhe von 27.358.070,27 € ausgemacht hätte.

Entgegen der im Prüfungsbericht vom 13.03.2013 vertretenen Rechtsauffassung der belangten Behörde, der Spekulationsgewinn wäre steuerpflichtig zu behandeln gewesen, habe die Bf. die Rechtsansicht vertreten, dass es sich hierbei um steuerfreie Dividendenzahlungen gehandelt hätte, die nicht der Körperschaftsteuer unterlägen und deshalb nicht in die Körperschaftssteuererklärungen 2012 und 2013 aufzunehmen gewesen wären.

Dem Finanzamt wäre in der Folge bei der elektronischen Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides 2012 vom 26.09.2014 und des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 16.02.2016 ein Fehler unterlaufen. Die Geldbeträge des offengelegten Spekulationsgewinnes 2012 und 2013 wären im Abgabenverwaltungssystem der Finanzverwaltung in die „falsche Kennzahl“ eingetragen worden. Dadurch wären der „Spekulationsgewinn 2012“ und der „Spekulationsgewinn 2013“ unrichtig als „zwischensteuerpflichtige Einkünfte gem. § 13 Abs 3 KStG 1988“ dem Regime der Zwischensteuer unterworfen worden.

Im Zuge der Erlassung abweisender Beschwerdeverentscheidungen am 12.12.2016 über die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 änderte die belangte Behörde nichts an der Besteuerung des Spekulationsgewinnes als „zwischensteuerpflichtige Einkünfte.“

Nach Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht am 02.02.2017 hätte die Amtspartei im Rahmen der am 12.07.2023 durchgeführten Senatsverhandlung den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 im Spruch anderslautend als die bekämpften Bescheide zu erlassen (Verböserung - Berichtigung der dargestellten Fehler). Der Senat habe am Schluss der Verhandlung verkündet, die Entscheidung gem. § 276 Abs 2 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorzubehalten.

Daraufhin habe die Bf. mit Schreiben vom 14.07.2023 die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 1 BAO zurückgezogen, woraufhin das BFG mit Beschluss vom 25.07.2023, GZ RV/7100585/2017 die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 3 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt habe.

Die belangte Behörde berichtete in der Folge am 08.11.2023 den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 26.09.2014 und am 16.11.2023 den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom

16.02.2016 gem. § 293 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 302 Abs 2 lit. a BAO Berichtigungen gem. § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig gewesen wären. Die Sonderregelung des § 302 Abs 2 lit. a BAO erweitere die Zulässigkeit von Berichtigungen gem. § 293 BAO über die allgemeinen Verjährungsfristen hinaus (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 302 Rz 6). Die Verjährung, auch die absolute, hindere die Berichtigung gem. § 293 BAO nicht, insoweit diese innerhalb der Jahresfrist ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides erfolgte.

Unter Hinweis auf Stoll Kommentar – Digital first, Reszut/Tanzer/Unger, § 293 Rz 39 wäre eine Berichtigung auf Grund eines innerhalb eines Jahres nach Eintritt der formellen Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig, auch wenn sich das an die Rechtskraft anschließende Jahr über die absolute Verjährungsfrist erstrecken sollte. Die Jahresfrist hätte im konkreten Fall am 17.07.2024 geendet.

Den Tatbestand des § 293 BAO sah die belangte Behörde im Wesentlichen dadurch verwirklicht, dass sie die von der Bf. eingebrachten Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 korrigieren hätte müssen und die jeweils offengelegten, jedoch von der Bf. als steuerfreie Dividenden beurteilten Spekulationsgewinne in die „falsche Kennzahl“ des elektronischen Abgabenverwaltungssystems eingetragen hätte. Dadurch wäre der Spekulationsgewinn nicht der Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs 1 KStG 1988, sondern unrichtig nach dem Regime der Zwischensteuer des § 13 Abs 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs 2 KStG 1988 unterworfen worden. Die händische Eingabe wäre von der belangten Behörde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung, somit gegen den Willen der Behörde unrichtig in die Kennzahl 884 (ab 1.4.2012) anstatt in die Kennzahl 660 „sonstige Einkünfte“ erfolgt.

Der Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens führte zu Fehlern in den Veranlagungen zur Körperschaftsteuer 2012 und 2013. Die Unrichtigkeit wäre für die Bf. schon aus den vom Finanzamt vorgenommenen Abweichungen in den Streitjahren 2010 und 2011 im Vergleich zu 2012 und 2013 erkennbar, daher offenbar gewesen.

Nach der Judikatur des VwGH zu § 293 BAO sei die Unrichtigkeit dann offenbar, wenn diese für jene Personen für die der Bescheid bestimmt ist, erkennbar gewesen wäre (vgl. BAO: Stoll Kommentar – Digital).

In den Begründungsausführungen der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 26.9.2014 und vom 16.02.2016 wurde unter anderem auf den Prüfungsbericht vom 13.03.2013 verwiesen und die Verwirklichung eines Veräußerungsgeschäftes nach § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 idF Nr. 400/1988 geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008, bejaht, außerdem enthielte die Begründung einen Hinweis, dass 6,035.676,37 € (2012) und 10,014.518,12 € (2013) als anrechenbare Zwischensteuer für die nächsten Veranlagungsjahre zur Verfügung stünden.

Auf Grundlage des Berichts über die Außenprüfung vom 13.03.2013, habe die belangte Behörde die eingereichten Erklärungen auch für 2010 und 2011 korrigieren müssen; aus der Aktenlage sei nicht ersichtlich gewesen, aufgrund welcher Unterlagen und Überlegungen sie für die Jahre 2012 und 2013 hinsichtlich der offengelegten Spekulationsgewinne willentlich zu einer anderen Beurteilung kommen hätte können als die offengelegten Spekulationsgewinne als sonstige Einkünfte gem. § 22 Abs. 1 KStG zu versteuern.

Körperschaftsteuer 2014 bis 2017

- Im Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 25.05.2016 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von - 2.465.588,20 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 17.07.2017 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von - 3,940.830,04 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2016 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von -3.596.959,28 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2017 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von -11.140,60 € angerechnet worden.

Infolge der oben dargelegten am 14.7.2023 verfassten Zurücknahme der Beschwerde vom 30.10.2014 gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2012 und 2013 und der Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gem. § 256 Abs 3 BAO iVm § 278 BAO durch das BFG, habe die belangte Behörde die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO berichtigt. In den berichtigten Bescheiden entstand keine anrechenbare Zwischensteuer.

Die belangte Behörde vertritt die Rechtsansicht, dass die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre gem. § 24 Abs 5 KStG 1988 mit der Systematik des Verlustvortrages gem. § 18 Abs 6 EStG 1988 zu vergleichen sei.

Auch hier werde die Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre mit rechtskraftfähiger Wirkung im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres festgesetzt, in welchem die Zwischensteuer angefallen sei. Es werde damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085). Der diesbezügliche Ausspruch wirke auf ein späteres Veranlagungsverfahren derart ein, dass er für die nachfolgende Anrechnung der Zwischensteuer betragsmäßig verbindlich werde. Somit habe die Festsetzung der Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für die Folgejahre die gleiche Auswirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre wie die Festsetzung des negativen Einkommens, das in Folgejahren zum Verlustabzug gem.

§ 18 Abs 6 EStG 1988 geführt hätte. Da die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 insbesondere auch im Hinblick auf die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre berichtigt worden wären und dadurch der Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 anders hätte lauten müssen, seien die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 gem. § 295 Abs 3 BAO abzuändern gewesen. Maßnahmen gem. § 295 Abs 3 BAO stünden nicht im behördlichen Ermessen, sondern seien zwingend vorzunehmen gewesen (vgl. VwGH vom 19.9.2013, 2012/15/0014; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 295 Rz 4).

Zur Verjährung führte die belangte Behörde aus, dass im Falle einer Abänderung eines „grundlagenähnlichen“ Bescheides nach Ergehen von Folgejahre betreffende Körperschaftsteuerbescheide, die Folgejahre betreffenden Bescheide gem. § 295 Abs 3 BAO anzupassen wären. Solchen Abänderungen stehe gem. § 209a Abs 2 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eine Beschwerde gegen den Bescheid, in dem die Zwischensteuer festgesetzt werde, eingebracht werde (vgl. UFS 8.1.2010, RV/0452-W/04; UFS vom 1.9.2011, RV/1036-W/10). Die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO gestatte die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig sei (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2008/15/0216; UFS 1.9.2011, RV/1036-W/10). Die Sondervorschrift des § 209a BAO setze auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182).

Die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 seien hinsichtlich der anrechenbaren Zwischensteuer mittelbar abhängig von den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013. Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 wurde vor Eintritt der Verjährung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 Beschwerde eingebracht. Ab der Vorlage der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 an das BFG wäre es aufgrund der Zuständigkeit des BFG und der Entscheidungssperre gem. § 300 Abs 1 BAO dem Finanzamt nicht mehr möglich gewesen, die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 abzuändern. Durch die von der Bf. mit Schreiben vom 14.07.2023 beantragte Zurücknahme der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 1 BAO hätte das Bundesfinanzgericht zwingend die Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gemäß § 278 BAO zu beschließen. Ab Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und in der Folge die Zurücknahme der Beschwerden wären sowohl dem Finanzamt als auch dem Bundesfinanzgericht die Möglichkeit entzogen worden, die „unrichtigen“ Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 zu berichtigen. Nach Ritz/Koran hindere die Zurücknahme der Beschwerde bzw. die Gegenstandsloserklärung die Abgabenbehörde nicht, den betreffenden Bescheid gegebenenfalls abzuändern (Ritz/Koran, BAO⁷ [2021], § 256, IV. Folgen der Zurücknahme, Rz 13). Genau für solche Sachverhalte wäre § 302 Abs 2 lit a BAO geschaffen, wodurch die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werde, auch nach Eintritt der Verjährung Berichtigungen gem. § 293 BAO durchzuführen. In diesem Zusammenhang seien

somit die Gegenstandsloserklärung durch das Bundesfinanzgericht und die Berichtigung gem. § 293 BAO in Verbindung mit § 302 Abs 2 lit a BAO durch das Finanzamt gemeinsam als Erledigung der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 im Sinne des § 209a Abs 2 BAO zu verstehen. Daraus folge, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 auch außerhalb der Verjährungsfrist gem. § 295 Abs 3 BAO in Verbindung mit § 209a Abs 2 BAO zwingend abzuändern seien.

Die Bf. erhob gegen die im Spruch genannten Bescheide **Beschwerde** und führte in der Begründung aus:

„Gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung 2012 und 2013 wäre als Beilage eine umfassende Berechnung offengelegt worden. In der jeweiligen Beilage zu den Erklärungen sowie in den jeweiligen Beschwerden vom 30.10.2014 bzw. 23.02.2016 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 wäre die Behandlung der Einkünfte als Spekulationsgewinn explizit offengelegt worden.

Diese Offenlegung wäre jedoch in den jeweiligen Beschwerdeentscheidungen unbeachtet geblieben. Nur Fehler der Behörde seien berichtigbar.

Übernimmt die Behörde zB. Rechen- oder Schreibfehler der Partei aus Abgabenerklärungen, so sei dies nicht gemäß § 293 BAO zu berichtigen. Bei den von dieser Gesetzesstelle erfassten Fehlern handele es sich laut Verwaltungsgerichtshof um solche, die der Behörde selbst bei Ausfertigung ihres Bescheides unterlaufen wären.

Es gehe hier nicht um Fehler, die durch die Partei, wenn auch durch offensichtlich irrtümliche Angaben, etwa in den Abgabenerklärungen, unterlaufen seien und von der Behörde übernommen worden wären.

Beruhe der Bescheid auf solchen Fehlern, so klafften nicht die auf den (wenn auch fehlerhaften) Parteiangaben beruhende Bescheidabsicht und die formelle Erklärung des Bescheidwillens auseinander. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 BAO sei nicht gegeben (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220; siehe zu vor auch: Ritz, BAO⁵ Tz 1-8 zu § 293 mit weiterer Judikatur). Dass die Bescheide eine "ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit" enthalten hätten, treffe nicht zu, weil der Behörde sämtliche für die Beurteilung des Falles erforderliche Unterlagen rechtzeitig und vollständig vorgelegt wurden (siehe auch BFG 29.1.2016 RV/3100999/2015)“

Die steuerliche Vertretung ersuchte um Vorlage der Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

In ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 12.08.2024 verwies die belangte Behörde auf die Begründungen des Körperschaftsteuerbescheides 2012 vom 26.09.2014 sowie des

Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 16.02.2016, dass im Sinne der Betriebsprüfung abweichend zu den Körperschaftsteuererklärungen 2012 bzw. 2013 die Veranlagungen durchgeführt worden wären. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 13.03.2013 gehe klar die Ansicht der Betriebsprüfung hervor, es habe sich um Spekulationseinkünfte gem. § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 (Nr. 400/1988 geändert durch BGBl. I. Nr. 85/2008 und durch BGBl. Nr. 111/2010), gehandelt.

In den Körperschaftsteuerbescheiden 2010 und 2011 wären - ebenfalls mit dem Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht - die in diesen Jahren zugeflossenen Spekulationsgewinne noch korrekt als sonstige Einkünfte gem. § 22 Abs 1 KStG 1988 erfasst worden. Ein Grund für die abweichende Behandlung in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 wäre nicht vorgelegen.

Der tatsächliche Bescheidwille wäre somit auch bei den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in der Erfassung des zugeflossenen Anteils am Veräußerungsgewinn als Spekulationseinkünfte gem. § 30 Abs 1 Z 1b EStG 1988 gelegen. Dies deckte sich auch mit der Offenlegung durch die Bf. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 bzw. 2013, wonach sich aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***1*** ein Spekulationsgewinn ergebe, folgte man der Auffassung der Betriebsprüfung. Es liege somit kein Fehler der Partei vor, der von der Behörde übernommen worden wäre.

Ein Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens sei dadurch verwirklicht worden und könne entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gem. § 293 BAO berichtigt werden.

Die Bestimmung des § 293 BAO diene nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Dabei trage die Bestimmung unter anderem dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt werde, dass der Bescheid anders laute als es die Abgabenbehörde beabsichtigt habe. Die Bestimmung erfasse auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch die Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt werde. Ein solcher Fehler könne auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (vgl. VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0280; VwGH vom 04.06.1986, 85/13/0076 sowie Ritz/Koran, BAO⁷, § 293, Tz 7). Die weiteren Ausführungen der Bf. gingen somit ins Leere, da der Bescheid nicht, wie bereits beschrieben auf Fehlern der Partei durch offensichtlich irrtümliche Angaben beruhe.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 29.08.2024 die Stellungnahme der belangten Behörde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der am 12.11.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung einen Schriftsatz ein, in welchem sie ihre Ansicht darlegte, dass § 293 BAO, der dazu diene, Schreib-, Rechen-bzw. tatsächlich oder ausschließlich auf den Einsatz von technischen Mitteln beruhende Fehler zu berichtigen, im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelange.

Sie präsentierte - wie nachfolgend dargelegt – den Inhalt des Schreibens in der Verhandlung:

Eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO

- diene nicht dazu Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes und Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, zu berichtigen (VwGH 09.07.2008, 2005/13/0020),
- biete keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung eines Bescheides,
- ermögliche nicht, eine unrichtige rechtliche Beurteilung eines richtig angenommenen Sachverhaltes zu korrigieren, oder
- einen unrichtig angenommenen bestreitbaren Sachverhalt zu berichtigen,
- sei ausgeschlossen bei Fehlern, die durch die Partei, wenn auch durch offensichtlich irrtümliche Angaben verursacht worden seien (VwGH 26.03.1993, 90/17/0224, VwGH 23.02.1989, 88/16/0220).

Auf Basis der damaligen Gesetzeslage gehe eine durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BudBG 2011) ab dem Jahr 2012 maßgebliche Änderung der Rechtslage im Zusammenhang mit außerbetrieblichen Einkünften hervor, wonach zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden worden wäre.

Für den konkreten Fall bedeute dies, dass sonstige Einkünfte aus der gegenständlichen Veräußerung der Beteiligung, falls spekulationsverfangen, der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterlegen wären. Sie wären auch in der allgemeinen Überschussrechnung zu erfassen gewesen. Der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 würden sie dann unterliegen, wenn sie Einkünfte außerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des § 31 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 darstellten.

Die steuerliche Vertretung stellte folglich die Vermutung auf, dass es sich nicht um einen bloß technischen Fehler durch die Wahl der falschen Kennzahl, sondern zumindest teilweise um ein menschliches Versagen handelte.

Bekräftigt werde diese Annahme durch nachfolgende Argumente:

Die Kennzahl 660 für sonstige Einkünfte habe sich auf Seite 2 der Körperschaftsteuererklärung 2012/2013, während sich die Kennzahl 884 auf der Seite 4 befunden habe.

1. Zwischen den beiden Kennzahlen wären zwei Seiten und 38 andere Kennzahlen gelegen. Daraus erscheine es nach Ansicht der steuerlichen Vertretung unwahrscheinlich, dass die Eintragung in die Kennzahl 884 infolge eines „schlichten Verschauens“ erfolgt wäre.
2. Die Zwischensteuer wäre nicht nur erklärt, sondern von der Behörde in den Folgejahren bei KEST-pflichtigen Zuwendungen gegenverrechnet und rückgezahlt worden. Damit habe das Finanzamt selbst bestätigt, dass der Bescheidinhalt seinem damaligen Willen entsprochen habe. Zudem wäre der Körperschaftsteuerbescheid 2014 am 25.05.2016, demnach nur drei Monate nach dem Körperschaftsteuerbescheid 2013 erlassen worden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte aufgrund der hohen Zwischensteuergutschrift der Fehler auffallen müssen und wäre nach § 299 BAO berichtigbar gewesen.
3. Die Abgabenbehörde habe selbst in der Bescheidbegründung auf Seite sieben festgehalten, dass die Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 aus dem Prüfungsbericht kopiert und in die jeweiligen Bescheide eingefügt worden wäre.

Die steuerliche Vertretung verwies überdies auf eine Entscheidung des BFH v. 10.03.2020, IX R 29/18, bzw. auf Stoll BAO Kommentar, § 293 Rz 10, wonach im Interesse der Abgrenzung die deutsche Judikatur eine Formel zurecht legte, die in ihrer Einfachheit ebenso bezwingend wie in ihrer Aussage treffend erscheine und allgemeine Anerkennung beanspruchen dürfe. Demnach werde in der Art einer gedanklichen Verbotsnorm die Anwendung der Berichtigungsvorschrift dann als unzulässig erachtet, wenn auch nur die Möglichkeit eines Fehlers in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung bestünde. Ließe es sich nicht abschließend klären, wie die Unrichtigkeit in der betreffenden Erledigung zustande gekommen sei und stünden sich zwei (oder mehrere) nicht nur theoretisch vorstellbare hypothetische Geschehensabläufe gegenüber, von denen auch nur einer die Berichtigung ausschließe, so dürfe nicht berichtigt werden.

Bezüglich der Möglichkeit eines Fehlers in der Tatsachenwürdigung bzw. in der Rechtansicht hielte es die steuerliche Vertretung nicht für unmöglich, dass die Tatsache, dass es sich um Spekulationseinkünfte und nicht um zwischenbesteuerte Einkünfte handelte im Zuge der Willensbildung vergessen worden wäre. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Fakten, die während der Willensbildung in Vergessenheit geraten, nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führen vielmehr, soweit sie für die Entscheidung relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung (vgl. VwGH 01.03.2023, Ra 2022/13/0105).

Zu vorstellbaren Geschehensabläufen habe das Finanzamt festgehalten, dass es sich nicht klären ließe aus welchen Überlegungen oder welcher Aktenlage die Behörde zu dieser Entscheidung gekommen wäre. Zudem erscheine es nicht nur theoretisch vorstellbar, dass

die bescheiderlassende Person eine eigene Tatsachenwürdigung vorgenommen habe. Dementsprechend sei nach Stoll, BAO Kommentar, § 293 Rz 10 eine Berichtigung nicht möglich gewesen.

Bezüglich EDV-Fehlern führte die steuerliche Vertretung aus, dass tatsächlich mit der im Berichtigungsbescheid vorgenommenen Änderung, nämlich dem Ansatz nunmehr einer anderen Einkunftsart, nachträglich eine Änderung „im Inhalt des Bescheides“ vorgenommen worden wäre.

Nachdem der Sachverhalt im Zuge von Beschwerden erstmals eingehender gewürdigt worden wäre, sei das Finanzamt daraus resultierend zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung gelangt. Die belangte Behörde bestätigte dies insoweit als sie angab, sie habe am letzten Tag der Entscheidung über das materiellrechtliche Beschwerdeverfahren erkannt, dass eine falsche Einkunftsart verwendet worden wäre und dies per Verböserungsantrag festgehalten.

Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens, sohin Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, seien einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich. Bei der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen inhaltlichen Änderung, mit der eine vormals unrichtige rechtliche Beurteilung infolge der offensichtlich weitgehend unterlassenen Würdigung des Sachverhaltes behoben werden sollte, handele es sich somit um einen nicht gem. § 293 BAO berichtigungsfähigen Fehler.

Dies werde dadurch unterstrichen, dass die Abgabenbehörde erst im Zuge des materiellrechtlichen Beschwerdeverfahrens am letzten Tag direkt vor der Urteilsverkündung durch Vorlage neuer Berechnungsgrundlagen einen Verböserungsantrag gestellt hätte (s. BFG-Beschluss vom 25.07.2023, Seite 2 von 4).

Zum Ermessen stellte die steuerliche Vertretung den umgekehrten Fall ins Treffen, wenn der erwähnte Fehler zu Ungunsten der Abgabenbehörde eingetreten wäre und die Partei außerhalb der Rechtsmittelfrist ein außerordentliches Rechtsmittel (zB § 299 BAO oder § 308 BAO), welches im Ermessen der Behörde stünde, ergriffen hätte, so wäre es mit einer hohen Wahrscheinlichkeit zur Abweisung mit folgender Begründung gekommen:

„Aufgrund der Höhe der Abgabenschuld und der Komplexität des Sachverhalts darf angenommen werden, dass es bei der Ausfertigung der Erklärung zumindest zu einem 4-Augen Prinzip gekommen ist. Es handelt sich hierbei um einen Fehler, der nicht auch gelegentlich einer sorgfältigen Person unterläuft. Im Gegenteil wurde auffallend sorglos gehandelt, in dem die erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wurde.“

Die steuerliche Vertretung warf der Abgabenbehörde abschließend vor, auffallend sorglos gehandelt zu haben und einen Sachverhalt schlicht falsch eingeschätzt zu haben und nun unter dem Titel des § 293 BAO diese Sorglosigkeit trotz Verjährung bereinigen zu wollen.

Der Vertreter der belangten Behörde führte dazu unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen aus, dass mit den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 eindeutig das Ergebnis der Betriebsprüfung umgesetzt worden sei (Bescheid Wille). Tatsache sei es gewesen, dass der Innendienst den Gewinn in eine falsche Kennzahl eingetragen habe.

Auch nach der geänderten Rechtslage ab dem 01.04.2012 durch das Stabilitätsgesetz sei die Kennzahl 660 unverändert verblieben. Daher sei es ausschließlich ein Irrtum der Behörde bezüglich der Eintragung der richtigen Kennzahl gewesen, der zu einer Zwischenbesteuerung geführt habe.

Bei der Eintragung von Kennzahlen in das System könne der Finanzbeamte nicht erkennen, wie viele Seiten vergleichbar mit einer händischen Erklärung zwischen den einzelnen Kennzahlen liegen. Der Vertreter der belangten Behörde verwies zudem auf den BP-Bericht, in dem auch eine Anpassung der KÖSt-Vorauszahlung für das Jahr 2012 (Erhöhung) festgehalten wurde, und dass es keinen Hinweis gebe, dass eine Zwischenbesteuerung erhöht werden hätte sollen.

Die belangte Behörde hob hervor, dass der Innendienst täglich zahlreiche Erklärungen veranlasse und in diesem Zusammenhang BP-Berichte umsetze und keine eigenen rechtlichen Willensbildungen durch die Erklärung zum Ausdruck bringe.

Die steuerliche Vertretung verwies zusammenfassend auf eine Möglichkeit einer anderen Willensbildung, es gäbe Urteile in denen festgehalten werde, dass solche Fälle nicht nur aus rein technischen Gründen passiert wären.

Auf die Frage, ob es Vorbringen zu den Abänderungen nach § 295 Abs. 3 BAO gebe, äußerte sich die steuerliche Vertretung dahingehend, dass aus ihrer Sicht die Voraussetzungen des § 293 BAO nicht zutreffen würden, und sich ein solches Vorbringen daher erübrigte.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Körperschaftsteuer 2012 und 2013

Im Bericht der Außenprüfung vom 13.03.2013 wurde im Zuge der im Jahre 2010 erfolgten Veräußerung einer Beteiligung an der ***1*** ein Spekulationsgewinn als sonstige Einkünfte der Bf. steuerpflichtig festgestellt. Weitere Zuflüsse dieses Spekulationsgewinnes an die Bf. erfolgten in den Streitjahren in Höhe von 25,536.507,23 € (2012) und von 27,358.070,27 € (2013).

Ausgehend von den im Außenprüfungsbericht festgestellten Bemessungsgrundlagen wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für 2012 erhöht (S 3 Bericht vom 13.03.2013).

Die Bf. hatte diese Zahlungen in den Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 vom 08.09.2014 und vom 30.04.2015 als Spekulationsgewinn offengelegt, jedoch als steuerfreie Dividende beurteilt und deshalb nicht in die Körperschaftssteuererklärungen aufgenommen.

Das Finanzamt folgte im Zuge der Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 der im Außenprüfungsbericht dargelegten Rechtsauffassung, trug hingegen die steuerpflichtigen Einkünfte unrichtigerweise in die Kennzahl 884 „zwischensteuerpflichtige Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988“ ein, weshalb sie einer Zwischenbesteuerung gem. § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterworfen worden waren. Feststellungen, dass der Abgabenbehörde bei der Auswahl der Kennzahl 884 möglicherweise ein Fehler in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung unterlaufen wäre, waren nicht zu treffen.

Dementsprechend standen laut Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 vom 26.09.2014 und vom 16.02.2016 für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer in Höhe von 6,035.676,37 € (2012) und 3,978.841,75 € (2013) zur Verfügung.

Die Eintragung der steuerpflichtigen Einkünfte in die Kennzahl 884 führte im Zuge ihrer elektronischen Verarbeitung überdies dazu, dass gem. § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 die von der Bf. abgeführte Kapitalertragsteuer auf Zuwendungen iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 der Jahre 2012 und 2013 die Einkünfte gem. § 13 Abs. 1 und Abs. 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 verringert hatte.

Der Begründungsteil der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 enthält einen Hinweis auf die in den nächsten Veranlagungsjahren anrechenbare Zwischensteuer in Höhe von 6,035.676,37 € (2012) und 3,978.841,75 € (2013). Festgestellt wird, dass dieser Hinweis die Folge der unrichtigen Eingabe der Kennzahl 884 war und mit einem automatisch errechneten

Geldbetrag immer dann auf einem Bescheid steht, wenn die jeweilige Kennzahl, im konkreten Fall die Kennzahl 884, eingetragen wurde.

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2010 bis 2013 hat das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 mit Erkenntnis vom 25.07.2023, RV/7100581/2017, entschieden, dass der Beteiligungsveräußerungsgewinn keine steuerfreien Dividendenerträge, sondern einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn gem. § 30 Abs 1 Z 1b EStG 1988 (Nr 400/1988 geändert durch BGBl. I. Nr. 85/2008 und durch BGBl. Nr. 111/2010), darstellte und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Diese Entscheidung wurde am Ende der mündlichen Senatsverhandlung gem. § 276 Abs. 2 BAO mit Beschluss der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Infolge Zurücknahme der Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 08.09.2014 und den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 30.04.2015 und ihrer Gegenstandsloserklärung mit Beschluss des BFG vom 25.07.2023, RV/ 7100585/2017, wurden die genannten Bescheide mit Einlangen der Zurücknahmeerklärung am 17.07.2023 rechtskräftig.

Das Finanzamt berichtigte in der Folge am 08.11.2023 von Amtswegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO und besteuerte den in diesen Jahren zugeflossenen Spekulationsgewinn als sonstige Einkünfte. Die zwischenbesteuerten Einkünfte wurden mit 0 festgesetzt. Daraus ergab sich für 2012 eine Körperschaftsteuernachforderung in Höhe von 348.450,00 € und für 2013 von 2.860.675,00 €.

Die wirtschaftliche Lage der Bf. wird nach ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2020 beurteilt. Danach zeigt die Passivseite der Bilanz das Eigenkapital iHv rund 375 Mio € und das Fremdkapital iHv rund 6,4 Mio € auf, was zur Feststellung führt, dass dieser Vermögensstatus die durch die Berichtigung ausgelösten Steuernachforderungen nicht als unbillig erkennen lässt.

Körperschaftsteuer 2014, 2015, 2016 und 2017

Auf Basis der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in der nicht berichtigten Fassung erfolgte in den Körperschaftsteuerbescheiden 2014, 2015, 2016 und 2017 vom 25.05.2016, 17.07.2017, 16.05.2018 und vom 02.05.2019 eine Anrechnung der Zwischensteuer im Ausmaß von - 465.588,20 € (2014), -3.940.830,04 € (2015), -3.596.959,28 € (2016) und von - 11.140,60 € (2017).

Als Folge der verfahrensgegenständlichen nach § 293 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 entstand keine anrechenbare Zwischensteuer für die Folgejahre. Der Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 vom 25.05.2016, 17.07.2017, 16.05.2018 und vom 02.05.2019 hätte daher anders lauten müssen.

Aus diesem Grund änderte die belangte Behörde die genannten Bescheide gem.

§ 295 Abs. 3 BAO ab. Dies führte zu Abgabennachforderungen im Ausmaß von 2,465.588,00 € (2014), 3,940.830,00 € (2015), 3,596.959,00 € (2016) und von 11.141,00 € (2017).

Zur in § 207 BAO geregelten Verjährung ist festzustellen:

- Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 erging am 25.05.2016, danach wurden seitens des Finanzamtes keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2014
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 erging am 17.07.2017, danach wurden keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2015.
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2016 erging am 16.05.2018, danach wurden keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2016.
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2017 erging am 02.05.2019; am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2016.

2. Beweiswürdigung

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

Der Irrtum im Ankreuzen einer falschen Kennzahl war nach den konkreten Feststellungen kein inhaltlicher Irrtum, sondern ein Fehler, der seine Wurzel in der Verkennung der Anwendung dieser Kennzahl hatte und folglich in Unkenntnis des in Folge in Gang gesetzten EDV-Programmablaufes entstanden war. Dem Argument, dass die geänderte Rechtslage ab 01.04.2012 Grund für ein inhaltliches Abgehen der im Zuge der Außenprüfung getroffenen rechtlichen Beurteilung war, war nicht zuzustimmen, zumal die KZ 660 auch bei der Veranlagung 2012 und 2013 in Bezug auf bis 31.12.2012 erzielten Substanzgewinne zur Verfügung stand.

Wie bereits dargelegt, fehlen nach der Aktenlage Anhaltspunkte einer von der Abgabenbehörde gewollten Zwischenbesteuerung, sei es durch eine nachträgliche andere Tatsachenwürdigung und daraus folgend einer anderen rechtlichen Beurteilung oder durch eine Missachtung von Fakten, die ursprünglich im Zuge der Erstellung des Außenprüfungsberichtes entscheidungswesentlich waren. Dem folgend hat die Abgabenbehörde keine - losgelöst vom Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung - eigene Tatsachenwürdigung bei der Auswahl der angekreuzten Kennzahl vorgenommen hatte. Ein solches Abgehen von der rechtlichen Darlegung des Prüfungsorganes aufgrund einer anderen Tatsachenwürdigung ist im Akt nicht dokumentiert. Das für die Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 zur Verfügung stehende Textfeld

ist überdies hinsichtlich der Anzahl der Buchstaben und Zeichen begrenzt, sodass das Organ der Abgabenbehörde im Zuge der Eingabe der Begründung, selbst wenn sie kopiert wurde, den für die rechtliche Beurteilung entscheidungswesentlichen Teil aus dem Prüfungsbericht auswählen musste, um diesen händisch und nicht automatisiert in das Textfeld einzutragen.

Demgegenüber steht der in der Begründung der Bescheide erfasste zusätzliche Hinweis auf die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer für die automatisierte Folge der mit der unrichtigen Auswahl der Kennzahl ausgelösten Zwischenbesteuerung und hat keine Auswirkung auf den Bescheidwillen der Abgabenbehörde.

Der Senat gelangte vor diesem Hintergrund zur Auffassung, dass die Abgabenbehörde mit dem Ankreuzen der Kennzahl keine inhaltliche Änderung der vom Prüfungsorgan zum Ausdruck gebrachten rechtlichen Beurteilung (auch keine zwei oder mehrere „nicht nur theoretisch vorstellbare hypothetische Geschehensabläufe“) beabsichtigte, sondern ihr nur ein formeller Fehler in der Anwendung der Kennzahl passierte.

Dass zwischen den Kennzahlen 660 und 884 in der Körperschaftsteuererklärung weitere Kennzahlen lagen, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil – wie die belangte Behörde in der Verhandlung ausführte, der Finanzbeamte im Zuge der Eingabe der Kennzahlen nicht erkennen konnte, wie viele Seiten zwischen diesen Kennzahlen lagen.

Eine fehlende Bescheidkontrolle der Abgabenbehörde in Bezug auf die danach ergangenen Folgebescheide lässt keineswegs den berechtigten Schluss zu, der Bescheidwille der Abgabenbehörde wäre auf eine inhaltlich andere Rechtsbeurteilung gerichtet gewesen. Eine offenbare Unrichtigkeit wird auch nicht dadurch zum Rechts- und Tatsachenirrtum, wenn sie fortlaufend übernommen wird.

Nach der Aktenlage gibt es auch keine Hinweise, dass die Abgabenbehörde eine Kontrolle durchführte, im Zuge derer der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn außerhalb der Jahresfrist beurteilt wurde und die Zwischenbesteuerung im konkreten Fall bestätigt worden wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Körperschaftsteuer 2012 und 2013

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die Rechtslage in Bezug auf die Beurteilung des im Bericht der Außenprüfung vom 13.03.2013 festgestellten spekulationsverfangenen Gewinnes als sonstige steuerpflichtige Einkünfte stellte sich wie folgt dar:

„§ 30 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010 lautet:

(1) Spekulationsgeschäfte sind

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

.....

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2....

§ 31 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010, bestimmt in Bezug auf die Veräußerung von Beteiligungen:

(1) Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

.....

(6) Die Abs. 1 bis 5 sind nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

Aus § 31 Abs. 6 EStG 1988 ergibt sich, dass eine Anteilsveräußerung aus dem Privatvermögen innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr ein Spekulationsgeschäft gem. § 30 EStG 1988 ist. Die diesbezüglich festgestellten Einkünfte sind sonstige Einkünfte und mit 25% Körperschaftsteuer zu besteuern.

§ 22 KStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004, lautet:

(1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.

(2) Die Körperschaftsteuer beträgt 12,5% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.“

In § 22 Abs. 2 und § 24 Abs. 5 Z 3 KStG jeweils in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010, betrug der Prozentsatz für die Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen 12,5%, der mit Wirkung ab Veranlagung 2011 auf 25 % angehoben wurde.

Unter die Zwischensteuer fallen bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG 1988 (§ 13 Abs 3 Z 1 KStG 1988).

*Sonstige Einkünfte aus der gegenständlichen Veräußerung der Beteiligung an der ***1*** unterliegen, wenn sie spekulationsverfangen waren der Körperschaftsteuer von 25% und sind in der allgemeinen Überschussrechnung zu erfassen. Der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 Z 2 KStG würden sie dann unterliegen, wenn sie Einkünfte außerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des § 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011 darstellten (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG1, §13 Tz 88, 92).“*

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes soll § 293 BAO die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (Ritz/Koran, BAO⁸ § 293 Tz 1).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient die Einrichtung des § 293 BAO nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen (vgl. VwGH 08.11.1979, ZI. 1429/79), sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens vom Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Dabei sollte die Ausdehnung des § 293 Abs. 1 BAO - wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorgeht - ausdrücklich dem Umstand Rechnung tragen, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet als die Abgabenbehörde beabsichtigt hat (vgl. BAO-Novelle, BGBl. Nr. 151/1980, VwGH 13. Oktober 1982, 82/13/0122).

Der Senat ist im vorliegenden Beschwerdefall zur Auffassung gelangt, dass der Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung, § 293 BAO wäre auf den Beschwerdefall nicht anwendbar, nicht zu folgen war:

Die Wahl der falschen Kennzahl beruhte auf einen Fehler, der der im Prüfbericht zum Ausdruck gebrachten Steuerpflicht des Spekulationsgewinnes nach § 30 Abs. 1 lit. b EStG 1988 iSd vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010 und der Erhöhung der Körperschaftsvorauszahlung für 2012 sowie dem im Begründungsteil der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 29.09.2014 und vom 16.02.2016 dokumentieren Bescheidwillen der Abgabenbehörde widersprochen hatte.

Desgleichen war ein Vergessen auf einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auszuschließen, zumal offenkundig war, dass die Abgabenbehörde mit der falschen Kennzahl 884 meinte, die vom Prüfer vorgegebenen Veranlagung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinnes durchzuführen und dabei überdies keine Tatsachenfeststellungen unberücksichtigt ließ.

Anders als im Beschwerdefall war im Erkenntnis des VwGH vom 26.03.1993, 90/17/0224, ein Rechenfehler ein inhaltlicher Irrtum und nicht nach § 293 BAO zu berichtigen, da dieser zur unrichtigen Bemessungsgrundlage für die Berechnung einer „gesetzlichen Ergänzungsgebühr“ führte und der im Spruch festgesetzte Abgabenbetrag anhand der Begründung des Bescheides nachvollziehbar war.

Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, da die eingegebene Begründung der Körperschaftsteuerbescheide mit den im Spruch der Abgabenbescheide festgesetzten Abgabenbeträgen nicht übereinstimmte.

Ebenso brachte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 01.03.2023, Ra 2022/13/0105, zum Ausdruck, dass ein "Vergessen" (oder Übersehen) von positiven Einkünften der Unternehmensgruppe bei der Ermittlung des Verlustabzuges im Rahmen der Körperschaftsteuer Gruppe ebenfalls als Fehler in der Willensbildung eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO nicht rechtfertigen kann.

Anders als die Bf. beabsichtigte das Finanzamt, den im Rahmen der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 offengelegten Veräußerungsgewinn nicht als steuerfreie Dividendenerträge zu beurteilen, sondern die im Außenprüfungsbericht vom 13.09.2013 dargelegte Rechtsauffassung in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 umzusetzen. Die diesbezüglich zu berichtigenden Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 weisen im Begründungsteil auf ein spekulationsverfanges Veräußerungsgeschäft hin und überdies auf die weiteren Ausführungen im Sinne des Prüfberichtes, wonach zwischen dem Anschaffungsvorgang per 29.8.2007 und dem Veräußerungsvorgang per 3.10.2007 die Jahresfrist noch nicht abgelaufen war. Daraus erschließt sich nicht, dass die Abgabenbehörde

auf Tatsachen vergessen hätte und solcherart rechtlich eine Zwischenbesteuerung durchführen wollte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt (vgl VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; 26.5.2004, 2002/14/0015; 20.5.2010, 2008/15/0280; 24.11.2011, 2008/15/0205; 19.4.2023, Ra 2021/13/0125). Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Mit der Eintragung des Spekulationsgewinnes in die falsche Kennzahl waren die Voraussetzungen des § 293 BAO erfüllt, da die belangte Behörde im Zuge der fehlerhaften Eintragung von einer richtigen rechtlichen Beurteilung ausging und keine Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen vorgenommen hat (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸ § 293 Tz 7 u. 8).

Der festgestellte Sachverhalt bietet keine Hinweise auf eine mögliche unrichtige Tatsachenwürdigung, vielmehr hat eine Unachtsamkeit der Behörde trotz richtiger Tatsachenwürdigung zu inkorrekten Steuerfestsetzungen im Spruch der Bescheide geführt, die als offenbare Unrichtigkeiten nach § 293 BAO zu berichtigen waren. Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführte BFH- Judikatur gelangte aus diesen Gründen nicht zur Anwendung (vgl. BFH 10.03.2020, IX R 29/18).

Die belangte Behörde führte in den Begründungsausführungen der angefochtenen Bescheide demnach zutreffend aus, dass es durch diese Unrichtigkeit bei Erstellung der Körperschaftsteuererbescheide 2012 und 2013 gegen den Willen des Finanzamtes zu einem Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (vgl. BFG 24.6.2021, RV/5100503/2021) gekommen war.

Verjährung

§ 302 Abs. 1 BAO regelt, dass Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig sind.

Nach Abs. 2 der Bestimmung sind darüber hinaus zulässig:

a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;

b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Infolge der Zurücknahme der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 erwuchsen diese am 17.07.2023 (Einlangen des Schreibens auf Zurücknahme der Beschwerden beim BFG) in Rechtskraft (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 15, VwGH 17.03.1970, 1855/68).

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Zurücknahme seine Zuständigkeit zur meritorischen Erledigung verloren (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 6).

Die angefochtenen nach § 293 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheide vom 08.11.2023 wurden innerhalb der in § 302 Abs 2 lit a BAO bestimmten Jahresfrist ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides erlassen. Die Jahresfrist endete am 17.7.2024. Eine Berichtigung war demzufolge rechtlich möglich, da die Sonderregelung des § 302 Abs 2 lit. a BAO die Zulässigkeit von Berichtigungen gem. § 293 BAO über die allgemeinen Verjährungsfristen, auch über die absolute Verjährung, hinaus erweitert (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 302 Rz 6, Stoll Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 293 Rz 39).

Dabei sind die Berichtigung nach § 293 BAO sowie ein diesbezüglicher Antrag ausschließlich mit einem Jahr nach Eintritt der (formellen) Rechtskraft des zu berichtigenden Rechtsaktes begrenzt. Dies stets auch dann, wenn sich das an die Rechtskraft anschließende Jahr über die Verjährungsfrist - und zwar auch über die sogenannte absolute Verjährungsfrist hinaus - erstrecken sollte (vgl auch Ott, ZGV 1989/1- 2,4).

Ebenso hindert nach Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 13 die Zurücknahme der Beschwerde bzw. die Gegenstandsloserklärung nicht die Abgabenbehörde, den betreffenden Bescheid gegebenenfalls abzuändern (etwa gem. den § 293 oder § 293b) oder beispielsweise gem. § 299 Abs 1 aufzuheben. Daher wird eine Zurücknahme von Bescheidbeschwerden, um verbösernde Entscheidungen zu verhindern, im Ergebnis vielfach ins Leere gehen.

Ermessen

Ob die Berichtigung der vorgenannten Unrichtigkeiten durch einen Bescheid gemäß § 293 BAO vorgenommen wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO muss sich eine Entscheidung, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen ist eine Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Für Berichtigungen gemäß § 293 BAO gilt zudem der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit. In Bescheiden versehentlich unterlaufene Fehler sind daher grundsätzlich mit allen vom Gesetz vorgesehenen

Mitteln zu beseitigen, und zwar unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz/Koran, BAO7 § 293 Tz 10). Nach Abwägung der einer Ermessensentscheidung zugrundeliegenden Prinzipien gibt die Abgabenbehörde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Zweck des § 293 BAO ist die Herstellung eines rechtrichtigen Zustandes) den Vorrang. Zu berücksichtigen sind weiteres Billigkeitsgründe, somit im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Abgabepflichtigen (vgl. UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02).

Zutreffend sind auch folgende Begründungsausführungen der belangten Behörde, wonach zu beachtende Billigkeitsgründe, die im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen berücksichtigen sollen, nicht hervorgekommen sind, da die Erstattung der Steuernachforderungen der Bf. auf Grund ihrer Vermögenslage, allenfalls im Wege von Zahlungserleichterungen, zumutbar ist.

Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben (AB 286 BlgNR 15. GP, 4; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 293 Rz 8). Daher werden in richtiger Ermessensübung im Allgemeinen sich nur geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden (zB Stoll, Ermessen, 126; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, VwGH 2008/16/0086; BMF, AÖF 2008/62, Abschn. 4).

Im vorliegenden Fall sind daher die steuerlichen Auswirkungen der Berichtigungen, bezogen auf die jeweiligen Streitjahre keinesfalls als geringfügig anzusehen. Die Berichtigung gem. § 293 BAO des Körperschaftsteuerbescheids 2012 löst eine Nachforderung in Höhe von 348.450,00 € und des Körperschaftsteuerbescheids 2013 eine Nachforderung von 2.860.675,00 € aus. Die Höhe dieser Geldbeträge stellen nach der Judikatur eine wesentliche Auswirkung dar und sind gem. § 293 BAO richtigzustellen.

Die Beschwerde war daher insoweit abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe)

Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016

Gem. § 295 Abs 3 BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Bei den „anderen Bescheiden“ handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176).

Solche „grundlagenähnliche“ Bescheide sind etwa über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide (Körperschaftsteuerbescheide) für Verlustvorträge gem. § 18 Abs 6 EStG (Ritz/Koran, BAO⁸, § 295, Rz 15; VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085 sowie vom 19.9.2013, 2012/15/0014; BFG vom 12.9.2018, RV/2100035/2017).

Die belangte Behörde führte grundsätzlich zutreffend aus, dass die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre gem. § 24 Abs 5 KStG 1988 eine dem Verlustvortrag gem. § 18 Abs 6 EStG 1988 vergleichbare Systematik hat. Auch hier wird die Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre mit rechtskraftfähiger Wirkung im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres festgesetzt, in welchem die Zwischensteuer angefallen ist. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085). Der diesbezügliche Ausspruch wirkt auf ein späteres Veranlagungsverfahren derart ein, dass er für die nachfolgende Anrechnung der Zwischensteuer betragsmäßig verbindlich wird. Somit hat die Festsetzung der Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre die gleiche Auswirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre wie die Festsetzung des negativen Einkommens, die in Folgejahren zum Verlustabzug gem. § 18 Abs 6 EStG führt.

Dies wird auch durch das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176, bekräftigt, wonach § 295 Abs. 3 BAO zur Änderung der die Folgejahre betreffenden Einkommensteuerbescheide (zwecks Nichtberücksichtigung der Zehntelbeträge) anzuwenden ist, wenn in einem Einkommensteuerbescheid statt der Zehntelabsetzung der betreffende Aufwand zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt wird.

Verjährung:

Wird ein „grundlagenähnlicher“ Bescheid nach Ergehen von Folgejahre betreffende Körperschaftsteuerbescheide abgeändert, so sind die Folgejahre betreffenden Bescheide gem. § 295 Abs 3 BAO anzupassen. Solchen Abänderungen steht gem. § 209a Abs 2 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eine Beschwerde gegen den Bescheid, in dem die Zwischensteuer festgesetzt wird, eingebracht wird (vgl. UFS 08.01.2010, RV/0452-W/04; UFS 01.09.2011, RV/1036-W/10).

Nach § 209a Abs 2 BAO steht einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt. Demnach gestattet die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist (vgl. VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216; UFS 01.09.2011, RV/1036-W/10). Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0182).

Im konkreten Fall hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013, die vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eingebracht wurde, nicht meritorisch, sondern infolge einer Zurücknahmeerklärung der Bf. formell als gegenstandslos erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wurde folglich mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 25.07.2023 beendet.

Die Erstbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Die beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in ihrer berichtigten Fassung vom 08.11.2023 wurden folglich nicht in einem Beschwerdeverfahren geändert, sondern von der belangten Behörde innerhalb der gem. § 302 Abs. 2 lit a BAO bestimmten Jahresfrist am 08.11.2023 erlassen. Gegen diese Bescheide wurde am 30.11.2023, somit nach Eintritt der Verjährung (der „abgeleiteten“ Abgabe), die verfahrensgegenständliche Beschwerde erhoben.

Daraus ergibt sich die Unzulässigkeit einer Anpassung der abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide für die Folgejahre insoweit, als mit der Zurücknahme der Beschwerde und dem formellen Beschluss ihrer Gegenstandsloserklärung die bereits für die Körperschaftsteuerbescheide 2014, 2015, 2016 eingetretene Verjährung ihrer Abänderung entgegenstehen.

Die Festsetzungsverjährung der Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 endete am 31.12.2020, am 31.12.2021 und am 31.12.2022, demnach vor dem Ergehen der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide am 16.11.2023.

Eine Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO war daher zu verneinen, weil die Abgabenfestsetzung in den nach § 295 Abs. 3 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheiden nicht von der Erledigung einer vor dem Ablauf der Verjährungsfrist eingebrachten Beschwerde abhing.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach der § 209a Abs.2 BAO die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens gestattet (vgl. VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216), ist auf den konkreten Fall insoweit nicht anwendbar, da es im Beschwerdeverfahren zu keiner meritorischen Entscheidung gekommen ist, die eine Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 im Rahmen des § 209a Abs. 2 BAO notwendig gemacht hätte. Die Abgabenfestsetzung war demgemäß infolge der Gegenstandsloserklärung der Beschwerde von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit nicht mehr abhängig. Zudem bewirkte die Gegenstandsloserklärung und die Beendigung des Beschwerdeverfahrens, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 26.06.2014 und vom 16.02.2016 in

Rechtskraft erwachsen und nicht mittelbar eine Abänderung der Folgebescheide nach § 295 Abs. 3 BAO nach sich gezogen haben.

In diesem Sinne war die nachträgliche Berichtigung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO innerhalb der Jahresfrist nach § 302 Abs. 2 lit. a BAO und die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde keine einheitliche Beschwerdeerledigung, zumal die Berichtigung nach § 293 BAO aus einem anderen Verfahrenstitel und überdies nach Beendigung des Beschwerdeverfahrens erfolgt war.

Vor diesem Hintergrund ist die Festsetzungsverjährung in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 eingetreten, da die nach Zurücknahme der Beschwerde in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 keine Änderung der Folgebescheide nach sich gezogen haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die zurückgenommene Beschwerde vor dem Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide eingebracht wurde.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

Zu Spruchpunkt III. (Abweisung)

Körperschaftsteuer 2017

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2017 ist mit Ende des Jahres 2023 verjährt, die Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2017 vom 16.11.2023 auf Grund des Körperschaftsteuerbescheides 2012 und des Körperschaftsteuerbescheides 2013 in der berichtigten Fassung vom 08.11.2023 erfolgte demnach innerhalb der Bemessungsverjährung und war zulässig.

Insoweit war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (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.

Die Frage, ob Folgebescheide gem. § 295 Abs. 3 BAO auf Grundlage einer im Sinne des § 302 Abs. 2 lit. a BAO außerhalb der Verjährungsfrist erfolgten Berichtigung von Bescheiden abgeändert werden können, wenn nach einer Gegenstandsloserklärung einer davor eingebrachten Beschwerde das Beschwerdeverfahren beim BFG beendet wurde, ist eine

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil eine diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 26. November 2025