

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache Bf_GmbH, steuerlich vertreten durch Prof. Dr. Josef Schlager, Freistädterstraße 307, 4046 Linz, über die Beschwerde vom 11.7.2014, gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Linz, vertreten durch Mag. Alexandra Peham, vom 18.6.2014 betreffend

1. Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie

2. Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für 2011 und 2012

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

(1) Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden GmbH (Beschwerdeführerin; idF „Bf“) ist ua die Produktion und Vermarktung Tierbedarfsartikeln, insbesondere auch von von Katzenstreu. Zudem verfügt die Bf über Unternehmensbeteiligungen, ua auch bis 2011 an der slowakischen Gesellschaft XY_s.r.o. (idF „XY“), welche einen wesentlichen Rohstoff für Katzenstreu abbaute. Beim Erwerb dieser Beteiligung hat die Bf gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988

nicht zur Steuerpflicht optiert. Die Bf ist seit 2011 auch Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe.

(2) In der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2010 der Bf scheint in der Position „3. Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes (Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung)“ als „Sonstige Zurechnungen“ (Kennzahl 9304) ein Betrag von 292.292,97 Euro auf.

Die gleichfalls übermittelte Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2010 enthält in Pkt 11. (Seite 2, „Aufwendungen aus Finanzanlagen, davon Abschreibungen auf Finanzanlagen“) als Aufwand ebenfalls einen Betrag von 292.292,97 Euro. Weitere Hinweise dazu sind in diesen Unterlagen nicht ersichtlich.

(3) Im dem Finanzamt (der belangten Behörde) seitens des steuerlichen Vertreters der Bf gesondert im Postweg übermittelten Anhang zum Jahresabschluss zum 31.10.2010 ist im Anlagespiegel (Seite 2 des Anhangs) in dessen Pkt III.1. („Anteile an verbundenen Unternehmen“) als „Abschreibungen Zuschreibungen“ ebenfalls ein Betrag von 292.292,97 Euro ausgewiesen. In den „Sonstigen Pflichtangaben“ des Anhangs scheinen bei den „Angaben über Beteiligungsunternehmen“ (Seite 5) hinsichtlich der Beteiligung an der XY ein Eigenkapital von 24.3321,55 Euro, ein Anteil von 56,66%, ein letztes Ergebnis von - 58.659,98 Euro sowie ein Bilanzstichtag zum 31.12.2010 auf. Der im übermittelten Anhang befindliche Lagebericht zum Jahresabschluss 2010 enthält in Pkt.1. („Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage“, Seite 1 des Lageberichts) folgende Ausführungen: „Im Geschäftsjahr 2010 kam es zu Veränderungen bei den Beteiligungen an RRR (jetzt 100%) und XY (durch Kapitalerhöhung). Das EGT für 2010 von rd. T€ 1.109 entspricht den geplanten Erwartungen. Darin enthalten sind rd. T€ 44 an Zinserträgen und rd T€ 292 an Abschreibungen aus Finanzanlagen.“

(4) In der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2011 scheint in der Position „3. Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes (Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung)“ als „Sonstige Abrechnungen“ (Kennzahl 9306) ein Betrag von -41.756,13 Euro auf.

Auf Seite 1 der der belangten Behörde gleichzeitig übermittelten, ausdrücklich so bezeichneten, „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2011“ ist – ohne Bezugnahme auf die in der Körperschaftsteuererklärung angeführten als „Sonstigen Abrechnungen“ - in der Mehr-Weniger-Rechnung ua folgendes ausgewiesen: „Siebtel Teilwertabschreibung XY (endgültiger Vermögensverlust) – 1. Siebtel – 41.756,13“ bzw in der darunter befindlichen Zeile: „Verkauf internationale Schachtelbeteiligung PPP – 60.335,47“.

In der gleichfalls übermittelten Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2011 scheint auf Seite 2 in Pkt 10. („Aufwendungen aus Finanzanlagen, davon Abschreibungen auf Finanzanlagen, davon Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen“) ein nicht näher spezifizierter Betrag von 84.690,79 Euro auf.

(5) Im der belangten Behörde ebenfalls gesondert im Postweg übermittelten Anhang zum Jahresabschluss zum 31.10.2011 ist im Anlagespiegel (Seite 2 des Anhangs) in dessen Pkt III.1. („*Anteile an verbundenen Unternehmen*“) als „*Abgänge Umbuchungen*“ ein Betrag von 292.293,97 Euro bzw als „*Abschreibungen kumuliert 01.01.2011 – 31.12.2011*“ ein Betrag von 292.292,97 Euro ausgewiesen. In den „*Sonstigen Pflichtangaben*“ des Anhangs scheint bei den „*Angaben über Beteiligungsunternehmen*“ (Seite 5) eine Beteiligung an der Firma XY nicht mehr auf. Im Lagebericht zum Jahresabschluss 2011, welcher sich im übermittelten Anhang befindet, ist in Pkt.1. („*Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage*“, Seite 1 des Lageberichts) folgendes angeführt: „*Im Geschäftsjahr 2011 wurde die bisherige Beteiligung an PPP aus strategischen Gründen verkauft. Nach mehrjährigen Begutachtungen und Entwicklungsoptionen der Beteiligung an der XY wurde diese Beteiligung ebenfalls abgegeben. Eine werthaltige Entwicklung der Beteiligung war nicht mehr zu erreichen. Das EGT für 2010 von rd. T€ 1.074 entspricht den geplanten Erwartungen. Darin enthalten sind rd. T€ 342 an Erlösen aus Beteiligungsveräußerungen und T€ 72 an Zinserträgen*“.

(6) In beiden Jahren erfolgten seitens der belangten Behörde erklärungsgemäße Veranlagungen, somit im Jahr 2011 unter Berücksichtigung der seitens der Bf vorgenommenen Abschreibung.

(7) Bei einer Außenprüfung wurde seitens einer Prüferin der Großbetriebsprüfung folgende Feststellung getroffen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.6.2014 bzw Pkt 1. des Berichts über die Außenprüfung vom 11.6.2014):

„*im Jahre 2000 erwirbt die Bf eine Beteiligung an der XY, die Rechte zum Abbau von Betonit, der Rohstoff für die Erzeugung von Katzenstreu, hält. Die 16-prozentige Beteiligung an der XY wird 2004 um weitere 18 % erhöht, sodass die BF zum 1.1.2010 ihre 44-prozentige Beteiligung mit € 181.997,04 Euro aktiviert hat. 2010 kommt es zu einer Erhöhung des Stammkapitals der slowakischen Gesellschaft ... auf 200.000 Kronen. Die Bf erhöht ihren Anteil um 110.296,93 Euro und hält rund 57 % an der slowakischen Gesellschaft.*

2010 hat die slowakische Gesellschaft ein negatives Betriebsergebnis von 158.659,08 Euro und das Eigenkapital beträgt + 24.221,55 Euro.

Im Jahr 2010 wird die Beteiligung der XY handelsrechtlich auf einen Euro abgewertet. Da die Bf keine Option gemäß § 10 Abs 3 KStG abgegeben hat, wird die Abschreibung iHv 292.292,91 Euro zur Gänze außerbücherlich hinzugerechnet. 2011 wird die Beteiligung um einen Euro an den slowakischen Mitgesellschafter DEF veräußert. Dieser erwirbt laut Antrag vom 26.9.2011 die Anteile von zwei weiteren Mitgesellschaftern und jeweils einen Euro, sodass dieser Alleingesellschafter der slowakischen Gesellschaft wird. Das slowakische Unternehmen ist weder liquidiert worden noch im Konkurs gegangen. Die slowakische Gesellschaft ist weiterhin existent.

In der Mehr-Weniger-Rechnung 2011 wird ein Siebtel, das sind € 41.750,13 Euro der 2010 vorgenommenen Abschreibung abgezogen, weil durch den Verkauf ein endgültiger Buchverlust entstanden ist. In der Mehr-Weniger-Rechnung 2012 wird ein weiteres Siebtel außerbücherlich abgerechnet.

Gemäß § 7 Abs 3 KStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt dann nicht, wenn eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung gemacht wurde.

Unbestritten ist, dass die Bf eine Option für die Steuerwirksamkeit der Beteiligung abgegeben hat, dh, die Bf hat bewusst auf die Steuerwirksamkeit der Beteiligung verzichtet. Da die Bf ihre Beteiligung veräußerte und die Beteiligung nicht durch Liquidation oder Insolvenz unterging, ist gemäß § 10 Abs 3 erster Satz KStG der Veräußerungsverlust nicht zu berücksichtigen. Der Buchverlust kann daher nicht außerbücherlich geltend gemacht werden.“

(8) Anmerkung der erkennenden Richters:

Zu den Feststellungen der Außenprüfung sowie insgesamt das nachfolgende Rechtsmittelverfahren betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für 2011 und 2012 wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6.6.2018, RV/510756/2014, verwiesen.

(9) Im Arbeitsbogen der Außenprüfung befinden sich dazu ua folgende, seitens der belangten Behörde auch dem Bundesfinanzgericht übermittelte, Unterlagen:

- Jahresabschluss der XY für 2010: Darin ist ein Jahresverlust von 158.659,08 Euro ausgewiesen.
- Eidesstattliche Erklärung des DI ABC, ehemaliger Gesellschafter und Geschäftsführer der XY, vom 14.4.2010, welches geschäftsschädigendes Verhalten des Dr. DEF gegenüber der XY dokumentiert.
- Sachverhaltsdarstellung der Bf vom 11.4.2014 zur Entwicklung der Beteiligung der Bf an der XY, wonach es ab 2009 zu Vermögensverlusten gekommen sei und die Möglichkeit einer Insolvenz verworfen worden sei und der Verkauf der Beteiligung an Dr. DEF der einzige sinnvolle Weg gewesen sei, um weiteren Schaden von der Bf abzuwenden.
- Protokoll der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der XY vom 2.10.2010.

(10) In den nach der Außenprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Feststellungsbescheiden Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw in den Körperschaftsteuerbescheiden für 2011 und 2012, alle vom 18.6.2014, wurde zur Begründung auf die der Veranlagung zugrundegelegten Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

(11) Die am 11.7.2014 seitens der Bf eingebrachte Beschwerde enthält, sowohl was die Wiederaufnahme der Verfahren als auch die Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw Körperschaftsteuerbescheide für 2011 und 2012 betrifft, folgende Ausführungen:

„Die Bf ist prüfungspflichtig. Es wurden für die Jahre 2010 bis 2012 die Wirtschaftsprüfungsberichte vorgelegt, als auch die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung 2011 mit Jahreskörperschaftsteuererklärungen. Es ist aus den Wirtschaftsprüfungsberichten, nämlich aus dem Anlagenspiegel und dem Lagebericht ersichtlich, dass eine Beteiligung an der XY bestand und diese 2011 abgegeben wurde. Die Gesellschaft war ein Bergbauunternehmen, das Bentonit abbaut. Aus Bentonit wird Katzenstreu erzeugt, das wesentliche Geschäftsfeld der Bf. Es war in den Vorjahren noch nicht ersichtlich, dass ein Gesellschafter gegen das Unternehmen arbeitete und die Liegenschaften aufkauft, in denen Bentonitvorkommen bestanden.“

Mit einem Bergbaugutachten vom 9.6.2010 kam das Unternehmen in die akute Krisenphase. Es musste die Beteiligung 2010 nach UGB abgeschrieben werden. Damit wurden die Liquidation und die Insolvenz als Lösung gesehen. Es zeigte sich jedoch, wie aus der Sachverhaltsdarstellung Geschäftsführung ersichtlich ist, dass der besiedelte Untergang des Unternehmens zu weiteren hohen Kosten für die Bf führen würde. Da keine Option zur Steuerwirksamkeit gezogen worden war, wurde in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung 2010 die UGB-Abschreibung wiederum zugeschrieben. Es kristallisierte sich heraus, dass auch aus der zu erwartenden rechtlichen Situation in der Slowakei die Abgabe der Anteile an den fraudulösen slowakischen Gesellschafter um einen Merkposten von einem Euro die kostenmäßig niedrigste und auch von der Risikoanalyse günstigste Abwicklung der Bf war. Es ist aus dem vorgelegten Wirtschaftsprüfungsbericht 2011 ... ersichtlich, dass die Beteiligung XY um einen Euro verkauft wurde. Vom wirtschaftlichen Gehalt kann dies für die Bf der Liquidation und Insolvenz gleich, dass früher beherrschte Unternehmen war damit untergegangen.“

Es ist ... in den vorgelegten Unterlagen, entgegen der Aussage im Betriebsprüfungsbericht, das Ausscheiden um einen Euro abgebildet. Daraus war ersichtlich, dass der Vermögensverlust unabwendbar eingetreten ist. Dies ist durch die steuerlich vorgeschriebene und vorgenommene Verteilung des Vermögensverlustes auf sieben Jahre (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG; 7 x 41.756,13 = 292.292,91), die in der Mehr-Weniger-Rechnung dargestellt ist, auch eindeutig

erkennbar. Es wurden entsprechend diesem dargestellten Sachverhalt und der in den Steuererklärungen vorgenommenen Subsumtion die Bescheide veranlagt. Im Zuge der Betriebsprüfung naturgemäß weitere Erläuterungen gegeben und Unterlagen beigebracht. Es handelt sich dabei jedoch um keine neuen Tatsachen, die nicht aus der Abbildung in den übermittelten Jahresabschlüssen einschließlich Anhang, Steuererklärungen und Mehr-Weniger-Rechnungen bereits ersichtlich waren.

Es sind also bereits alle Informationen und Tatsachen vor dem vom Finanzamt erlassenen Erstbescheid bekannt gegeben worden und vorgelegen, um sie im wiederaufgenommenen Bescheid getroffene Rechtsauffassung bereits im Erstbescheid umzusetzen. Somit sind keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und einen anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme würde in diesem Fall dazu dienen, einen steuerlich zutreffend gewürdigten Sachverhalt, der offengelegt wurde, zu beseitigen. Es ist daher eine Wiederaufnahme von Amts wegen unzulässig (s. u.a. Tanzer/Unger, BAO 2010, 3. Aufl., Wien 2010, S. 163).

Die Ermessensübung ist beim wiederaufgenommenen Bescheid nicht einzelfallgerecht und konkret begründet (s. Tanzer/Unger, a.a.O., S. 164 f; s. auch Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 2. Aufl., Wien 2001, S. 284 f: „Voraussetzung gemäß sind die ermessensgerechten Elemente der amtswegigen Wiederaufnahme mitzuberücksichtigen (Billigkeit, Zweckmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit, Geringfügigkeit und Ausgleichsfähigkeit der abgabenerhöhenden und ab Gaben mindernden Berichtigungsfolgen usw.) und in die Grundlage der Entscheidung über die Wiederaufnahme einzubeziehen“). Es wurde ein Missverhältnis der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe auf das Besteuerungsergebnis nunmehr besteuert.

In Rz. 1224 der Körperschaftsteuerrichtlinien wird ausgeführt: „Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, soll dieser zur Vermeidung von unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein.“ Von Strimitzer (Q/R/S/S/V, Hrsg.) KStG-Kommentar – Jubiläumsausgabe, Wien 2014, Rz. 211 f) werden noch ergänzt, dass dies dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Dies bedeutet, dass der Vermögensverlust, also die dargestellte Differenz zwischen dem einem Euro und den Anschaffungskosten verteilt auf sieben Jahre Betriebsausgabe darstellt.

Novacek verweist auf die Einmalberücksichtigungssjudikatur (Novacek, Die dauernde Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen, Verfassung- und EU-rechtliche Bedenken, in: FJ 12/2013, S. 394). Danach dürfen Veränderungen des Betriebsvermögens wieder doppelt, noch nicht erfasst werden (s. auch Beiser, Die Einmalerfassung im Gemeinschaftsrecht, in: Quatschnigg/Wiesner/Mayr (Hrsg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift Nolz, Wien 2008, S. 3 ff).

Von Ritz wird darauf hingewiesen, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach ‚hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen‘ (Ritz, BAO, Kommentar 5. Auflage, Wien 2014, § 303 Rz. 31) ist.“

[...]

Es liegt hier die für die steuerrechtliche Beurteilung ein Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor. In § 21 Abs. 1 BAO ist ausgeführt: „Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.“

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hängt von der Tatbestandsbildung ab, der der Gesetzgeber folgt. Dieser verwendet den Begriff „Untergang“ und führt in Klammer „beispielhaft Liquidation bzw. Insolvenz an. Es wird nicht der wirtschaftlichen Literatur stärker verwendete Begriff „Beendigung“ (s. Loitslsberger, Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, §. Auflage, Wien 2003, S 510 ff) vom Gesetzgeber verwendet. In der Alltagssprache fällt einem beim Wort Untergang der Untergang eines Himmelskörpers (z.B. Sonne) am Horizont ein. Der Himmelskörper ist weiter vorhanden. Auch der Untergang eines Schiffes, das wiederum gehoben werden kann, sei genannt. So ist auch die Liquidation vielfach mit einer Betriebsübertragung wirtschaftlich verbunden. Die Insolvenz steht im Insolvenzrecht unter dem Fortführungsgedanken und der Sanierung. Es ist nicht bei der zivilrechtlichen Form „stehen“ zu bleiben (s. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, S. 308). In diesem Zusammenhang weist Eckhoff darauf hin, dass das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. a. Punkt 1c) Verfassungsrang hat. Wenn der Gesetzgeber in § 10 Abs. 3 vom „Eintritt der Insolvenz“ spricht, so ist dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Überschuldung, die hier vorgelegen ist. „Eine insolvenzrechtliche Überschuldung liegt demnach ... vor, wenn die Fortbestehensprognose ungünstig, d.h. die Liquidation oder Zahlungsunfähigkeit wahrscheinlich und (...) das nach Liquidationswerten zu bewertende Vermögen zur Befriedigung der Gläubiger im Liquidationsfall unzureichend ist. „(Schlager, Fortführungsprognose und Fortbestehensprognosen im Rahmen von Prüfungen und Begutachtungen, in: Kern (Hrsg.), Brennpunkte der Wirtschaftsprüfung und des Steuerrechts – Orientierungshilfen für die Praxis, Festschrift für Hans Robby Skopp zum 50. Geburtstag, Straubing 2008, S. 129).

Der Gesetzgeber verwendet wohl aus den ... Gründen der Einmalerfassung von Verlusten bzw. dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit die wirtschaftliche Anknüpfung. Dazu ist die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes zu ermitteln. Es sei auch auf andere Fallgruppen hingewiesen, wie die Nichtanerkennung von zwischengeschalteten Gesellschaften (s. z.B. Bergmann/Huber, „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften, in: Aigner/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011,

S. 33 ff; oder die "Außerbetriebliche Sphäre" von Kapitalgesellschaften (König/Stangl, "Außerbetriebliche Sphäre" von Kapitalgesellschaften in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, S 61 ff; Kofler, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in: Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen, (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Festschrift Kofler, Wien 2009, S. 103 ff), aber auch die vor Jahren viel diskutierten Verlustbeteiligung-/Abschreibungsgesellschaften oder sogar die anfängliche Diskussion um GmbH & Co KG, oder die Auslegung des Begriffes „Liquidationsgewinne iSd § 19 KStG“ in § 2 Abs. 2b Z 3 EStG, wo eine Interpretation nach „Maßgabe des Zwecks der Norm“ als angebracht angesehen wurde (VwGH v. 15.12.2010, 2005/13/0122, zitiert nach Heinrich, Körperschaftssteuer, Jahrbuch 2012, Wien 2012, S. 82 ff).

Potacs hebt zutreffend hervor: „Da aber die Beurteilung eines Sachverhaltes steht im Lichte eines rechtlichen Tatbestandes erfolgt, stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise mE sowohl eine teleologische Auslegungsregel als auch einen Maßstab zur Beurteilung eines Sachverhaltes dar: Zunächst sind die von dem Gebot erfassten Vorschriften im Hinblick auf ihren wirtschaftlichen Zweck zu interpretieren. Der Sachverhalt ist dann ebenso zu verstehen, dass er der wirtschaftlichen Bedeutung der Rechtsvorschrift gerecht wird“. (Potacs, Interpretation im Steuer- und Verwaltungsrecht, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), die Allgemeinen Bestimmungen der BAO, Wien 2012, S. 102; s. auch Potacs, „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ als steuerrechtliches Interpretationsprinzip, in: Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen, (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Festschrift Kofler, Wien 2009, S. 143 ff; Eckhoff spricht von „wirtschaftliche Betrachtungsweise als eine Analyse des Sachverhaltes unter teleologischen Kriterien“, Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, S. 318; S. ausführlich Schlager, Die unternehmerische Steuergestaltung, Wien 1978, S. 39 ff, hier S. 49).

Im konkreten Einzelfall bedeutet „Untergang“, dass die unternehmerischen Zielsetzungen mit diesem Unternehmen, nämlich die Absicherung des Bentonits nicht für das erzeugte und betriebene Katzenstreu als Hauptsachziel des österreichischen Unternehmens aufgrund von zu spät festgestellten fraudulösen (betrügerischen) Handeln eines Gesellschafters nicht mehr erreicht werden konnte und daher ein endgültiger Vermögensverlust eingetreten ist. Man muss gleichsam, wie es hier nach intensiven Beurteilungen erfolgt ist, den kosten- und risikogünstigsten Weg eingehen. Damit wurden auch die Einnahmen des österreichischen Fiskus nicht geschmälert, da – wie aus den Beilagen ersichtlich – durch höhere Betriebsausgaben bei einer Liquidation der Gesellschaft und Abwicklung eines Insolvenzverfahrens viel weniger Körperschaftsteuer letztlich zu zahlen gewesen wäre.

Für den wahren wirtschaftlichen Gehalt ist auch zu beachten, dass es sich um ausländische Kapitalgesellschaften handelt, deren Liquidation und Insolvenz anderen gesetzlichen Vorschriften unterliegt, wie wenn dies in der österreichischen Rechtsordnung geschieht. Auch

dies spricht wiederum dafür, dass der tatsächliche und wirtschaftliche Gehalt hier den Gesetzeszweck entspricht und voll zu subsumieren ist. Nach Potacs geht es „bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch sehr wesentlich und die Gleichbehandlung von wirtschaftlich gleichartigen Sachverhalten ... Die Beurteilung der wirtschaftlichen Gleichartigkeit erfordert ökonomische Sachkunde.“ (Potacs, „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ als steuerrechtliches Interpretationsprinzip, a.a.O., S. 157). Dies wirtschaftlicher Sicht des ökonomisch betroffenen österreichischen Gesellschafters/Unternehmens zu sehen. Es wurden die Schwierigkeiten aufgrund einer Vielzahl von Vorschriften bei Bergbauunternehmen geschildert sowie auf die unzureichende Rechtslage in der Gesellschafterhaftung in der Slowakei hingewiesen. Zutreffend betont Lippert: „Die Beendigung des unternehmerischen Engagements in einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist ein komplexes Entscheidungsproblem. Dabei sind steuerliche Vorteil Haftigkeit Überlegungen nur ein Kriterium – wenn auch ein wesentliches – unter einer Vielzahl von anderen“. (Lippert, Die Beendigung des Engagements in einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Ertragsteuerliche Behandlung und Entscheidungswertfindung, Berlin 2011, S. 251).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall aufgrund der wirtschaftlichen Anknüpfung des steuerlichen Gesetzestatbestandes die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes maßgebend ist. Für die Bf ist die Beteiligung untergegangen, wobei ein Liquidation-bzw. Insolvenzverfahren nach dem hier geltenden ausländischen Recht eine große Unsicherheit und jedenfalls viel höhere Kosten verursacht hätte. Das Unternehmen war insolvent, da es durch das Handeln des Gesellschafters, der die umliegenden bentonithältigen, also für das Überleben betriebsnotwendigen Grundstücke in das Eigentum seiner Firma gebracht hat, überschuldet war und keine positive Fortbestehensprognose mehr aufweisen konnte. Es war kein Bentonit in wirtschaftlich notwendigem Ausmaß vorhanden und das Unternehmen ist daher untergegangen. Es kommt der wirtschaftlich zu betrachtende Tatbestand des §§ 10 Abs. 3 KStG zur Anwendung.“

(12) Der Rechtsmittelschrift war, neben im Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen, ua auch eine „*Studie bzgl. noch gewinnbarer Rohstoffmenge und der Bergwirtschaftlichkeit für den Steinbruch *** II*“ vom 9.6.2010 betreffend die XY angeschlossen.

(13) Die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie Körperschaftsteuer für 2011 und 2012 wurde seitens der belannten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.10.2014 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Der Sachverhalt wurde wie folgt ermittelt:

Im Jahr 2000 erwirkt die Bf eine Beteiligung an der XY, die Rechte zum Abbau von Betonit – der Rohstoff für die Erzeugung von Katzenstreu – hält (16 %ige Beteiligung). Es wurde bei der Anschaffung der Anteile nicht in die Steuerpflicht optiert. 2010 erhöht die Bf ihren Anteil und

hält insgesamt 57 % an der XY im Wert von € 292.293,97 Euro. Im selben Jahr wird die Beteiligung aufgrund eines Gutachtens auf einen Euro abgewertet. 2011 wird die Beteiligung und einen Euro veräußert. 2011 wird in der Mehr-Weniger-Rechnung ein Siebtel der 2010 vorgenommenen Abschreibungen abgezogen, weil durch den Verkauf & endgültiger Vermögensverlust vorgelegen sei. In der Mehr-Weniger-Rechnung 2012 wird ein weiteres Siebtel außerbücherlich abgerechnet. Das gegenständliche slowakische Unternehmen ist weder liquidiert worden noch in Konkurs gegangen. Die slowakische Gesellschaft ist weiterhin existent. Dieser Sachverhalt kann aufgrund der vorliegenden Aktenlage als erwiesen angenommen werden.

Der Sachverhalt wurde wie folgt rechtlich gewürdigt:

[...].

Es wurde von der Bf keine Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG zu Gunsten der internationalen Schachtelbeteiligung (XY) abgegeben. Diese Option hätte 2000 beim erstmaligen Erwerb über 10 % der Anteile erfolgen müssen, um steuerwirksam zu werden. Es sind sowohl Gewinne als Verluste aus der internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich unbeachtlich.

Trotz dieser Steuerneutralität sind Verluste aus der internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 3 KStG steuerlich anzuerkennen, wenn die ausländische Körperschaft untergeht und diese Verluste tatsächlich und endgültig sind. § 10 Abs. 3 KStG normiert als eine Ausnahme von der Nichtberücksichtigung von Vermögensveränderungen aus der internationalen Schachtelbeteiligung bei Nichtausübung der Option.

Indem die XY um einen symbolischen Euro an den slowakischen Mitgesellschafter veräußert wird, liegt jedoch weder eine Insolvenz noch eine Liquidation vor. Die slowakische Gesellschaft ist weiterhin existent.

Aufgrund des Bergbaugutachtens ... und der Aussagen der beteiligten Personen ... wurde schlüssig dargestellt, dass die Beteiligung an der XY für die Bf wirtschaftlich auf Dauer gesehen wertlos geworden ist, da die umliegenden Grundstücke durch ein sehr zweifelhaftes Agieren des Gesellschafters ... zum Schaden der Bf aufgekauft wurden.

Die Vermögensverluste für die Bf durch die Beteiligung an der XY sind durch den dargestellten Sachverhalt wohl tatsächlich und endgültig, da der Geschäftszweck der Körperschaft (Betonitgewinnung) durch den Aufkauf der benachbarten Grundstücke für die Bf auf Dauer rentabel nicht mehr erreicht werden kann und dementsprechend auch eine negative Fortbestehensprognose vorliegt.

Grundsätzlich ist die XY jedoch i.V.m. den umliegenden betonithaltigen Grundstücken rentabel, jedoch isoliert betrachtet (ohne umliegende Grundstücke) zur Erreichung des Geschäftszweck mangels ausreichenden verwertbaren Bergbaugebietes der Betonitgewinnung auf Dauer für die Bf nicht mehr geeignet.

Der von Herrn Steuerberater ... ins Treffen geführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO nach der von einem Untergang der Gesellschaft auszugehen ist, da die Beteiligung an der XY für die Bf unrentabel und verlustig geworden ist, kann nicht gefolgt werden, da eben gerade nicht die im Gesetz abschließend genannten Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich Liquidation oder Insolvenz, vorliegen.

Wenn man den gegenständlichen Sachverhalt unter "Untergang einer Gesellschaft" subsumieren würde, könnten sich in Zukunft zahlreiche Körperschaften eine Insolvenz oder Liquidation und die damit verbundenen Kosten ihres beteiligten Unternehmens ohne Option die Steuerpflicht ersparen, indem sie ihre Anteile auf einen Euro abschreiben, dies steuerlich durch die Siebtelabschreibung geltend machen und ihre Gesellschaft um einen Euro veräußern. Das wirtschaftliche Risiko, welches mit Auslandsbeteiligungen stets verbunden ist, würde so im Ergebnis ausgehebelt werden. Um diese Rechtsfolge zu vermeiden, sollte der Gesetzesbegriff „Untergang“ möglichst eng ausgelegt werden.

Der Einwand, dass eine Liquidation oder Insolvenz der ausländischen Gesellschaft erhebliche Kosten (Abwicklung der Insolvenz, Liquidationskosten) verursacht hätte, reicht also nicht, um die vom Gesetzgeber geforderten Tatbestandsmerkmale (Liquidation oder Insolvenz) für die Steuerwirksamkeit auszuschalten.

Der Untergang einer Gesellschaft wird vom Gesetzgeber taxativ (abschließend) und nicht demonstrativ als Liquidation oder Insolvenz beschrieben. Da die vom Gesetzgeber geforderten Tatbestandsmerkmale für eine Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung im Ergebnis nicht vorliegen (die internationale Schachtelbeteiligung ist nicht untergegangen) und auch keine kennt international vorgenommen wurde, war die Beschwerde abzuweisen.“

(14) Die Bf entgegnete im Vorlageantrag vom 3.11.2014 den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wie folgt:

„Es ist aus den dem Finanzamt übermittelten Unterlagen (Steuererklärung 2011, Beilage zur Steuererklärung mit Erläuterung zur Mehr-Weniger-Rechnung 2011, Wirtschaftsprüfungsbericht 2011 inklusive Lagebericht und Anhang) ersichtlich, dass eine Beteiligung an der slowakischen Gesellschaft XY bestand und diese 2011 um einen Euro verkauft wurde. Vom wirtschaftlichen Gehalt kam dies für den Bf der Liquidation und Insolvenz gleich, das früher beherrschte Unternehmen war damit untergegangen. Es war ersichtlich, dass der Vermögensverlust unabwendbar eingetreten ist und dies ist durch die steuerlich vorgeschriebene und vorgenommene Verteilung des Vermögensverlustes auf sieben Jahre (§

12 Abs. 3 Z 2 KStG; 7 x 41.756,13.92.292,91), die in der Mehr-Weniger-Rechnung dargestellt ist, auch eindeutig erkennbar.

[...]

In Rz. 1224 der Körperschaftsteuerrichtlinien wird ausdrücklich ausgeführt: Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, sollte diese zur Vermeidung von unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein. Von Strimitzer (Q/R/W/V [Hrsg], KStG-Kommentar, Jubiläumsausgabe, Wien 2014, Rz. 211 f) wird noch ergänzt, dass dies dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Novacek verweist auf die Einmalberücksichtigungssjudikatur (Novacek, Die dauernde Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen, Verfassungs- und EU-rechtliche Bedenken, in: FJ 12/2013, S. 394). Danach dürfen Veränderungen des Betriebsvermögens weder doppelt, noch nicht erfasst werden (s. auch Beiser, Die Einmalerfassung im Gemeinschaftsrecht, in: Quantschnigg/Wiesner/Mayr (Hrsg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift Nolz, Wien 2008, S. 3 ff).

Es liegt hier für die steuerrechtliche Beurteilung ein Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor. In § 21 Abs. 1 BAO ist ausgeführt: "Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend".

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hängt von der Tatbestandsbildung ab, der der Gesetzgeber folgt. Diese verwendet den Begriff Untergang und führt in Klammer beispielhaft Liquidation bzw. Insolvenz an. Es wird nicht der in der wirtschaftlichen Literatur stärker verwendete Begriff Beendigung (s. Loitsberger, Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Wien 2003, S. 510 ff) vom Gesetzgeber verwendet. Auch die Liquidation ist vielfach mit einer Betriebsübertragung wirtschaftlich verbunden. Die Insolvenz steht im Insolvenzrecht unter dem Fortführung Gedanken und der Sanierung. Es ist nicht bei der zivilrechtlichen Form stehen zu bleiben (s. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, S. 308).

Wenn der Gesetzgeber in § 10 Abs. 3 vom "Eintritt der Insolvenz" spricht, so ist dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Überschuldung, die hier vorgelegen ist. "Eine insolvenzrechtliche Überschuldung liegt demnach ... vor, wenn die Fortbestehensprognose ungünstig, d.h. Die Liquidation oder Zahlungsunfähigkeit bescheinigt und (...) das nach Liquidationswerten zu bewertende Vermögen zur Befriedigung der Gläubiger im Liquidationsfall unzureichend ist." (Schlager, Fortführungsprognose und Fortbestehensprognose im Rahmen von Prüfungen und Begutachtungen, in: Kern [Hrsg], Brennpunkte der Wirtschaftsprüfung und des Steuerrechts – Orientierungshilfen für die Praxis, Festschrift für Hanns Robby Skopp zum 50. Geburtstag, Straubing 2008, S. 129).

Der Gesetzgeber verwendet wohl aus den ... Gründen der Einmalerfassung von Verlusten bzw. dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit die wirtschaftliche Anknüpfung. Dazu ist die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes zu ermitteln.

Im konkreten Einzelfall bedeutet Untergang, dass die unternehmerischen Zielsetzungen mit diesem Unternehmen, nämlich die Absicherung des Bentonits für das erzeugte und vertriebene Katzenstreu als Hauptsachziel der Bf aufgrund von zu spät festgestellten fraudulösen (betrügerischen) Handlungen eines Gesellschafters nicht mehr erreicht werden konnte und daher ein endgültiger Vermögensverlust eingetreten ist.

Für den wahren wirtschaftlichen Gehalt ist auch zu beachten, dass es sich um ausländische Kapitalgesellschaften handelt, deren Liquidation und Insolvenz anderen gesetzlichen Vorschriften unterliegt, wie wenn dies in der österreichischen Rechtsordnung geschieht. Auch dies spricht wiederum dafür, dass der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt hier dem Gesetzeszweck entspricht und voll zu subsumieren ist. Nach Potacs geht es "bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch sehr wesentlich um die Gleichbehandlung von wirtschaftlich gleichartigen Sachverhalten. ... Die Beurteilung der wirtschaftlichen Gleichartigkeit erfordert ökonomische Sachkunde." (Potacs, Wirtschaftliche Betrachtungsweise als steuerrechtliches Interpretationsprinzip, a.a.O., S. 157). Der Untergang ist wirtschaftlicher Sicht des ökonomisch betroffenen österreichischen Gesellschafters/Unternehmens zu sehen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall aufgrund der wirtschaftlichen Anknüpfung des steuerlichen Gesetzestatbestandes die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes maßgebend ist für die Bf ist die Beteiligung untergegangen und endgültiger Vermögensverlust tatsächlich eingetreten. Das Unternehmen war insolvent, da es überschuldet war und keine positive Fortbestehensprognose mehr auf Weisen konnte. Es kommt der wirtschaftlich zu betr. achtende Tatbestand des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG zur Anwendung."

(15) Im am 4.12.2014 beim BFG eingelangten Vorlagebericht der belangten Behörde betreffend die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2011 und 2012 führte diese ua aus:

„Im Jahr 2000 erwirbt die Bf eine Beteiligung an der XY, die Rechte zum Abbau von Betonit – der Rohstoff für die Erzeugung von Katzenstreu – hält (16 %ige Beteiligung). Es wurde bei der Anschaffung der Anteile nicht in die Steuerpflicht optiert. 2010 erhöht die Bf ihren Anteil und hält insgesamt 57 % an der slowakischen Gesellschaft im Wert von 292.293,97 Euro. Im selben Jahre wird die Beteiligung aufgrund eines Gutachtens auf 1,- abgewertet. 2011 wird die Beteiligung um 1,- veräußert. 2011 wird in der MWR ein Siebtel der 2010 vorgenommenen Abschreibung abgezogen, weil durch den Verkauf ein endgültiger Vermögensverlust vorgelegen sei. In der MWR 2012 wird ein weiteres Siebtel außerbücherlich abgerechnet. Das

gegenständliche slowakische Unternehmen ist weder liquidiert worden, noch in Konkurs gegangen. Die slowakische Gesellschaft ist weiterhin existent.

Es wurden seitens der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag keine neuen Argumente oder ergänzende Literaturangaben zur Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes eingebracht. Grundsätzlich wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 09.10.2014 bzw. den BP Bericht/Niederschrift verwiesen. Es wird jedoch noch folgendes ausgeführt:

[...]

b) Hinsichtlich der GK und FGT Bescheide wurden seitens der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag keine neuen Argumente vorgebracht. Auch die Literaturhinweise finden sich bereits in der Beschwerde. Es wird somit grundsätzlich auf die rechtliche Würdigung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung bzw. die Bescheide verwiesen jedoch noch folgendes ausgeführt:

Es wurde von der Bf keine Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG zugunsten der internationalen Schachtelbeteiligung (XY) abgegeben. Diese Option hätte 2000 beim erstmaligen Erwerb über 10 % der Anteile erfolgen müssen, um steuerwirksam zu werden. Es sind somit sowohl Gewinne als auch Verluste aus der internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich unbeachtlich. Trotz dieser Steuerneutralität sind Verluste aus der internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 3 KStG steuerlich anzuerkennen, wenn die ausländische Körperschaft untergeht und diese Verluste tatsächlich und endgültig sind. § 10 Abs. 3 KStG normiert also eine Ausnahme von der Nichtberücksichtigung von Vermögensveränderungen an internationalen Schachtelbeteiligungen bei Nichtausübung der Option. Indem die XY 2011 um einen symbolischen Euro an den slowakischen Mitgesellschafter Dr. DEF veräußert wird, liegt jedoch weder eine Insolvenz noch eine Liquidation vor. Die slowakische Gesellschaft ist weiterhin existent, wird weitergeführt und tätigt Geschäfte.

Aufgrund des Bergbaugutachtens der ... und der Aussagen der beteiligten Personen (u.a. ... Sachverhaltsdarstellung der Bf zur Entwicklung der Beteiligung) wurde schlüssig dargestellt, dass die Beteiligung an der XY ausschließlich für die Bf wirtschaftlich auf Dauer gesehen wertlos geworden ist, da die umliegenden Grundstücke durch ein sehr zweifelhaftes Agieren des Gesellschafters Dr. DEF zum Schaden Bf aufgekauft wurden. Die Vermögensverluste für die Bf durch die Beteiligung an der XY sind durch den dargestellten Sachverhalt wohl tatsächlich, da der Geschäftszweck der Körperschaft (Betonitgewinnung) durch den Aufkauf der benachbarten Grundstücke für die Bf auf Dauer rentabel nicht mehr erreicht werden kann und dementsprechend auch eine negative Fortbestehensprognose vorliegt.

Der von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO, nach der von einem Untergang der Gesellschaft auszugehen ist, da die Beteiligung an der XY für Bf unrentabel und verlustreich geworden war, kann nicht gefolgt

werden, da eben gerade nicht die im Gesetz abschließend genannten Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich Liquidation oder Insolvenz, vorliegen.

Wenn man den gegenständlichen Sachverhalt unter „Untergang einer Gesellschaft“ subsumieren würde, könnten sich in Zukunft zahlreiche Körperschaften eine Insolvenz oder Liquidation und die damit verbundenen Kosten ihres beteiligten Unternehmens ohne Option in die Steuerpflicht ersparen, indem sie ihre Anteile auf 1,- abschreiben, dies steuerlich durch die Siebtelabschreibung geltend machen, und ihre Gesellschaft um 1,- veräußern. Das wirtschaftliche Risiko, welches mit Auslandsbeteiligungen stets verbunden ist, würde so im Ergebnis ausgehebelt werden. Um diese Rechtsfolge zu vermeiden, sollte der Gesetzesbegriff „Untergang“ möglichst eng ausgelegt werden und es sich um einen tatsächlichen Untergang (kein weiteres Fortbestehen).

Der Einwand, dass eine Liquidation oder Insolvenz der ausländischen Gesellschaft erhebliche Kosten (Abwicklung der Insolvenz, Liquidationskosten) verursacht hätte, reicht nicht, um die vom Gesetzgeber geforderten Tatbestandsmerkmale (Liquidation oder Insolvenz) für die Steuerwirksamkeit auszuschalten.

Es wird daher beantragt die Beschwerde abzuweisen.“

Festgestellter Sachverhalt

(16) Die Bf, deren Unternehmensgenstand ua in der Produktion und Vermarktung von Katzenstreu besteht und die seit 2011 auch Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe ist, erwarb im Jahr 2000 eine Beteiligung an der slowakischen Kapitalgesellschaft XY, die Rechte zum Abbau eines Rohstoffs für die Erzeugung von Katzenstreu hält, im Ausmaß von zunächst 16 %. Bei der Anschaffung der Anteile optierte die Bf gemäß § 10 Abs 3 KStG nicht in die Steuerpflicht. Im Jahr 2010 erhöhte die Bf den Anteil an der XY und hält seither insgesamt 57 % der Anteile mit einem Wert von EUR 292.293,97.

Bereits im Jahr 2010 wurde die Beteiligung an der XY abgewertet. Diese Abwertung wurde seitens der Bf, da keine Option zur Steuerpflicht iSd § 10 Abs 3 KStG erfolgte, in der Steuerbilanz ergebniswirksam wiederum hinzugerechnet.

Im Jahr 2011 wurde, wie sich anlässlich einer Außenprüfung herausstellte, die Beteiligung an der XY um EUR 1,- an einen slowakischen Mitgesellschafter, welcher zum Schaden dieser Gesellschaft seine eigenen Interessen verfolgte, veräußert, welcher in der Folge sämtliche Anteile an dieser Gesellschaft erwarb. Ebenfalls im Jahr 2011 (wie auch in den Folgejahren) wurden in der Mehr-Weniger-Rechnung der Bf jeweils ein Siebentel der 2010 vorgenommenen Abschreibung (EUR 41.756,13) steuerwirksam abgezogen, weil nach Ansicht

der Bf, welche sie auch gegenüber der belangten Behörde so dokumentierte, durch den Verkauf ein endgültiger und somit steuerwirksamer Vermögensverlust vorgelegen sei. Das gegenständliche slowakische Unternehmen ist weder liquidiert worden, noch in Konkurs gegangen, sondern war jedenfalls im Beschwerdezeitraum weiterhin existent.

Beweiswürdigung

(17) Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der Außenprüfung sowie auf die seitens der Parteien dem Bundesfinanzgericht übermittelten, oben im Einzelnen angeführten, Unterlagen, deren Inhalte jeweils für sich gesehen jedenfalls unstrittig sind. Unstrittig ist offenbar auch, dass die Voraussetzungen für eine unternehmensrechtliche Teilwertabschreibung der slowakischen Gesellschaft XY dem Grunde nach zu Recht bestanden haben und diese Gesellschaft weder in ein Insolvenzverfahren geraten noch liquidiert worden ist.

Rechtslage

a) Abgeleiteter Bescheid

(18) Gemäß § 24a Abs 1 KStG ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Mitgliedes einer Unternehmensgruppe mit Bescheid (§ 92 Abs 1 lit. b BAO) festzustellen.

(19) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs 1 BAO nicht mit der Begründung mit Beschwerde angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Eine dennoch eingebrachte Beschwerde ist abzuweisen.

(20) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

b) Beteiligungsertragsbefreiung (Internationale Schachtelbeteiligung)

(21) Gemäß § 10 Abs 1 erster Satz KStG 1988 sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Steuerbefreite Beteiligungserträge sind gemäß Z 5 leg.cit Gewinnanteile aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl Nr L 345 vom 29.12.2011 S 8 in der jeweils geltenden Fassung erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt. Steuerbefreite Kapitalerträge gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 sind internationale Schachtelbeteiligungen.

Eine derartige internationale Schachtelbeteiligung liegt gemäß § 10 Abs 2 Z 1 KStG 1988 vor, wenn unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, beteiligt sind.

Gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG 1988 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen.

Diese Steuerbefreiung der Beteiligung gilt gemäß § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 dann nicht, wenn der Steuerpflichtige für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

Erwägungen

a) Abgeleiteter Bescheid

(22) Rechtsgrundlage für einen Feststellungsbescheid iSd [§ 295 Abs 1 BAO](#) ist auch [§ 24a KStG 1988](#) (Feststellung des Ergebnisses jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes); dies ist ein Bescheid iSd [§ 92 Abs 1 lit b BAO](#) (VwGH 20.3.2014, [2012/15/0080](#); Ritz, BAO6 [2017] § 295 Tz 21). Der Körperschaftsteuerbescheid ist ein hievon abgeleiteter Bescheid.

(23) [§ 252 Abs 1 BAO](#) schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, ist die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 19.3.2002, [2002/14/0005](#); 7.7.2004, [2004/13/0069](#)).

(24) Aus diesem Grund sind daher die Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 abzuweisen.

b) Beteiligungsertragsbefreiung - Internationale Schachtelbeteiligung

(25) Hinsichtlich der materiell-rechtlichen Komponente der gegenständlichen Rechtssache ist strittig, ob hinsichtlich der Beteiligung an der slowakischen Gesellschaft XY, welche in Bezug auf die Bf als internationale Schachtelbeteiligung zu qualifizieren ist, im Jahr 2011 ein „*endgültiger Vermögensverlust*“ iSd [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) eingetreten ist, der dazu führen würde, dass, obwohl die Bf keine Option zur Steuerwirksamkeit dieser Beteiligung abgegeben hat, die negativen Ergebnisse bzw vorgenommenen Teilwertabschreibungen steuerwirksam wären. In Streit steht in diesem Zusammenhang insbesondere die Frage, ob, so wie dies die Bf mit ausführlicher, teils redundanter, Begründung ins Treffen führt, bei der Interpretation des in der erwähnten Bestimmung enthaltenen Begriffes „*Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft*“ die in [§ 21 Abs 1 BAO](#) enthaltene „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ zum Tragen kommt oder nicht. Nach dieser Bestimmung ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Bf ist grundsätzlich zuzubilligen, dass das österreichische Abgabenrecht, insb im Bereich des Ertragsteuerrechts, idR weitgehend vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt ist. Nach Ansicht des erkennenden Richters ist in Bezug auf den konkreten Beschwerdefall in diesem Zusammenhang allerdings auf VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2017, [Ro 2014/13/0042](#), zu verweisen, welches sich mit dem Umfang der Anwendung des § 10 Abs 3 KStG beschäftigt hat.

(26) Diesem VwGH-Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Revisionswerberin dieser Rechtssache war eine österreichischeGmbH, die im Betriebsvermögen eine internationale Schachtelbeteiligung (deutsche AG) iSd [§ 10 Abs 2 KStG 1988](#) hielt, hinsichtlich derer sie gleichfalls nicht nach [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) zur Steuerwirksamkeit optierte. wurde über das Vermögen der deutschen AG das Insolvenzverfahren eröffnet.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass aufgrund der Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung eine Berücksichtigung der Teilwertabschreibung dieser Beteiligung nicht in Betracht komme. Das Finanzamt setzte daraufhin die Körperschaftsteuer der Revisionswerberin für das Jahr 2009 ohne Berücksichtigung der Wertänderung dieser Beteiligung fest.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte die Revisionswerberin die Anerkennung "endgültiger" Vermögensverluste aus dieser Beteiligung, verteilt auf sieben Jahre. Der Vermögensverlust aus dieser Beteiligung sei im Jahr 2009 tatsächlich und endgültig eingetreten, sodass dieser nach [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) Berücksichtigung finden müsse. So habe die A-GmbH, die eine Haftung gegenüber der Revisionswerberin für die Beteiligung übernommen habe, bereits im Jahr 2009 100 % der Haftsumme bezahlt. Wäre die A-GmbH nicht davon ausgegangen, dass nach der Verteilung der (Rest-)Vermögenswerte und der Liquidation für den Eigentümer keine Werte verbleiben würden, hätte sie nicht sogleich 100 % der Haftsumme bezahlt. Weiters sei das Unternehmen aufgelöst. Aus einem Gutachten des Insolvenzverwalters gehe hervor, dass die Eigentümer keine Auszahlung während oder nach Schluss des Insolvenzverfahrens erhalten würden. Auch sei die Aufforderung zur Forderungsanmeldung schon im Jahr 2009 entbehrlich gewesen, weil nachrangige Gläubiger keinesfalls eine Quote erhielten. Das Vermögen der Revisionswerberin sei 2009 tatsächlich und endgültig verloren gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung der Revisionswerberin ab, da ein endgültiger Vermögensverlust iSd [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens vorliegen könne. Das Insolvenzverfahren der deutschen AG sei aber noch nicht beendet.

Im Vorlageantrag brachte die Revisionswerberin ergänzend vor, die Rechtsansicht, wonach ein endgültiger Vermögensverlust erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens vorliegen könne, entspreche nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der formelle Abschluss eines Insolvenzverfahrens dürfe keine so gravierenden Auswirkungen auf die Steuerbemessung haben. Im Übrigen habe der gleiche Sachverhalt auf der Ertragsseite bereits zu Einnahmen aus der Haftung der A-GmbH für den Schadensfall geführt. Diese Ungleichbehandlung führe zu dem wirtschaftlich und steuerlich absurdem Ergebnis, dass Erträge früher erfasst werden müssten als die auf dem gleichen Sachverhalt basierenden Aufwendungen. Dies bedeute einen überzogenen Eingriff in das Vermögen der Revisionswerberin. Im Übrigen setze eine internationale Schachtelbeteiligung iSd [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) eine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen voraus. An einer aufgelösten Kapitalgesellschaft könne aber keine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen bestehen.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung teilte die Revisionswerberin dem BFG mit, dass die deutsche AG gemäß § 262 des deutschen Aktiengesetzes mit der Eröffnung des

Insolvenzverfahrens per 15. Jänner 2009 aufgelöst worden sei. Die Auflösung sei im Handelsregister eingetragen. Der Geschäftsbetrieb der deutschen AG sei mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingestellt worden. Der Insolvenzverwalter habe sämtliche "assets" der Insolvenzschuldnerin an eine andere GmbH veräußert. Nach Mitteilung des Insolvenzverwalters werde die Masse nicht ausreichen, um die Forderungen der Insolvenzgläubiger zu bedienen. Nachrangige Insolvenzgläubiger würden jedenfalls "ausfallen". Auszahlungen auf Aktien- oder Haftkapital würden unter keinen Umständen erfolgen. Entsprechende Beteiligungen seien bereits mit der Insolvenzeröffnung völlig wertlos.

Das BFG wies die als Beschwerde zu wertende Berufung der Revisionswerberin ab. (Erkenntnis vom 16.6.2014, RV/7101410/2012) Nach der, mit der österreichischen Rechtslage insoweit vergleichbaren, deutschen Rechtslage gelte eine Aktiengesellschaft mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens als aufgelöst und habe eine entsprechende Eintragung im Handelsregister zu erfolgen. Eine Kapitalgesellschaft erlöse aber erst mit ihrer Vollbeendigung, somit dann, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr bestehe. Bis zu diesem Zeitpunkt komme der aufgelösten Gesellschaft noch Rechtspersönlichkeit zu. Erst wenn das nach Befriedigung der Gläubiger verbleibende Vermögen an die Aktionäre verteilt worden sei, werde die Gesellschaft gelöscht.

Der VwGH sei im Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0022, erkennbar davon ausgegangen, dass eine Beteiligung erst mit der Beendigung des Liquidationsverfahrens der Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Nach *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988, § 10 Tz 211/1, könne von einem Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in jenem Wirtschaftsjahr ausgegangen werden, in das die formelle Beendigung der ausländischen Körperschaft falle. Weiters lasse sich nach *Strimitzer/Vock* auch die Auffassung vertreten, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jener Zeitpunkt maßgebend sei, zu dem die Abwicklung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftlich abgeschlossen sei. Auch nach der Verwaltungspraxis sei das Jahr der Beendigung der Liquidation ausschlaggebend. Nach *Konezny/Matzka*, RdW 2004, 703, sei der Verlust durch Gegenüberstellung der tatsächlichen Anschaffungskosten und des Liquidations- oder Insolvenzguthabens zu ermitteln. Auch daraus folge, dass die Beendigung der Abwicklung abzuwarten sei. Nicht zuletzt spreche auch der Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG 1988 für diese Auslegung, da explizit auf den "Untergang" der ausländischen Kapitalgesellschaft Bezug genommen werde. Der Untergang einer Kapitalgesellschaft vollziehe sich aber nicht mit der Auflösung bei Insolvenzeröffnung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Gesellschaft.

Im Jahr 2009 habe eine formelle Beendigung der deutschen AG mittels Eintragung der Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. Löschung der Gesellschaft im deutschen Handelsregister nicht stattgefunden. Auch wirtschaftlich sei die Abwicklung der deutschen AG

nicht im Jahr 2009 abgeschlossen worden. Dass bereits im Jahr 2009 nach Veräußerung der Vermögenswerte eine Verteilung des Guthabens unter den Insolvenzgläubigern stattgefunden hätte, werde von der Revisionswerberin nicht behauptet und sei auszuschließen. Damit könne im Jahr 2009 aber jedenfalls noch nicht von einem Untergang der ausländischen Gesellschaft gesprochen werden.

(27) Der VwGH wies die Revision der GmbH aus folgenden Erwägungen ab:

Aus [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) folge, dass Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz bleiben, wenn hinsichtlich dieser nicht zur Steuerwirksamkeit optiert wurde. Davon ausgenommen seien nach [§ 10 Abs 3 zweiter Satz KStG 1988](#) jedoch tatsächliche und endgültige Vermögensverluste durch den liquidations- oder insolvenzbedingten Untergang der ausländischen Körperschaft. Nach den Materialien zum AbgÄG 2004 (RV 686 BlgNR 22. GP 19) sollten durch diese (asymmetrische) Ausnahme von der Steuerneutralität unbillige Härten vermieden werden. Durch das Abstellen auf "tatsächliche und endgültige" Vermögensverluste bringe [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) zum Ausdruck, dass alle die untergegangene Beteiligung betreffenden, den Liquidationserlös übersteigenden Anschaffungskosten steuerlich abgesetzt werden könnten (vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 353, *Kofler* in *Achaz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 226 und 236).

[§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) sehe jedoch auch in diesem Fall keine uneingeschränkte Steuerwirksamkeit der Wertänderung vor, sondern ordne eine Kürzung der Verluste um steuerfreie Gewinnanteile der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung bzw des Eintritts der Insolvenz an.

[§ 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988](#) normiere, dass "Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung (...) im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen (sind)". Die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung erfasse auch den Fall der Liquidation der Gesellschaft, an der die Beteiligung bestanden hat. Mit dem Untergang der Gesellschaft scheide die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen, zu welchem die Beteiligung gehört hat, aus (vgl VwGH 26. Februar 2013, [2010/15/0022](#)). Die Siebentelung treffe daher auch die nach [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) steuerwirksamen Verluste anlässlich des Untergangs einer internationalen Schachtelbeteiligung (vgl *Strimitzer* in *Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988, § 10 Tz 211).

Im Revisionsfall sei strittig, zu welchem Zeitpunkt (in welchem Veranlagungsjahr) ein insolvenzbedingter Vermögensverlust iSd [§ 10 Abs 3 zweiter Satz KStG 1988](#) aufwandswirksam zu berücksichtigen sei. Die Revision wende sich gegen die Ansicht, wonach ein endgültiger Vermögensverlust iSd [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) erst bei Beendigung des Insolvenz- bzw Liquidationsverfahrens vorliegen könne. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise

sei nicht auf den (zufälligen) formellen Abschluss des Insolvenzverfahrens abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt des faktischen Vermögensverlusts.

Der Gesetzeswortlaut des [§ 10 Abs 3 zweiter Satz KStG 1988](#), wonach "tatsächliche und endgültige" Vermögensverluste auf Grund eines insolvenz- oder liquidationsbedingten Untergangs der ausländischen Körperschaft steuerwirksam seine, spreche gegen die Auffassung, dass dieses Kriterium bereits im Zeitpunkt des "faktischen Vermögensverlustes" erfüllt sein solle. Erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. nach Abschluss der Liquidation steht der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, der Höhe nach "endgültig" fest (vgl *Bieber*, GES 2015, 47 ff [49], *Mechtler/Pinetz*, ecolex 2015/31, 73 f [74]). Diese Auslegung werde auch dem Willen des Gesetzgebers gerecht (*Wiesner*, RWZ 2004, 353). So werde in den Materialien zum AbgÄG 2004 (RV 686 BlgNR 22. GP 19) ausgeführt, dass nach [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten "im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation" steuerlich abgesetzt werden können.

Von einem „*Untergang*“ der ausländischen Körperschaft, der zu einem Ausscheiden der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft iSd [§ 12 Abs 3 KStG 1988](#) führe, könne daher erst dann gesprochen werden, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden sei. Dazu habe das BFG - in der Revision auch unwidersprochen - festgehalten, dass 2009 nach Veräußerung der Vermögenswerte noch keine Verteilung des Guthabens unter den Insolvenzgläubigern stattgefunden habe.

(28) Überträgt man die rechtlichen Ausführungen des VwGH auf die gegenständliche Rechtssache, so verbleibt für die wiederholt vorgetragene Rechtsansicht der Bf, dass der in [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) verwendete Begriff des „*Unterganges der ausländischen Körperschaft*“ der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich sei, daher, wie auch bei „*Himmelskörpern*“, oder selbst einem versunkenen Schiff kein endgültiger und tatsächlicher Untergang vorliegen müsse, und somit auch eine Teilwertabschreibung bzw ein verlustträchtiger Verkauf einer Beteiligung darunter, ohne das es bspw zu einer Liquidation oder einem Insolvenzverfahren gekommen sei, falle, kein Raum. Nach Ansicht des erkennenden Richter folgt aus dem VwGH-Erkenntnis unmissverständlich, dass der Klammerbegriff „*Liquidation, Untergang*“ keine, wie von der Bf so beurteilte, demonstrative und somit erweiterungsfähige, sondern vielmehr eine taxative und daher eben nicht erweiterungsfähige Aufzählung der Gründe für einen wirtschaftlichen Untergang einer ausländischen Körperschaft ist und zudem für eine steuerliche Berücksichtigung daraus entstandener Verluste noch hinzutreten muss, dass es sich dabei um „*tatsächliche und endgültige Vermögensverluste*“ handelt.

Unmaßgebend ist somit auch, welche konkreten Auswirkungen sich aus einem nach ausländischem Recht abgeführten Insolvenzverfahren tatsächlich ergeben und daher ein

unterpreisiger Verkauf zwar allenfalls wirtschaftlich sinnvoller, aber gleichfalls mit erheblichen Vermögenseinbußen verbunden ist, da sich der Klammerbegriff „*Liquidation, Untergang*“ iZm einer internationalen Schachtelbeteiligung naturgemäß nur auf ausländisches, sich uU von österreichischem erheblich abweichenden, Recht beziehen kann.

(29) Aus den genannten Gründen war daher die im gegenständlichen Fall strittige Sachverhaltskonstellation nicht als ein iSd [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) steuerlich relevanter endgültiger Vermögensverlust zu beurteilen. Die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheide Gruppenträger 2011 und 2012 war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

(30) Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) 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.

(31) Unter diesen Voraussetzungen lagen Gründe für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision nicht vor, zumal die Frage, ob trotz Nichteintritts einer Liquidation oder einer Insolvenz steuerlich relevante endgültige Vermögensverluste iSd [§ 10 Abs 3 KStG 1988](#) vorliegen können, der VwGH im zitierten Erkenntnis vom 31.3.2017, [Ro 2014/13/0042](#) in einem der gegenständlichen Rechtssache vergleichbaren Fall verneint hat. Daher lag insoweit keine fehlende Rechtsprechung des VwGH vor.

Linz, am 6. Juni 2018