

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 belangten Behörde Finanzamt Linz, vertreten durch Mag. Alexandra Peham, betreffend

1. Wiederaufnahme Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie

2. Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 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 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 „Sonstige 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 erklärungsgemäß Veranlagungen, somit im Jahr 2011 unter Berücksichtigung der seitens der Bf vorgenommenen Abschreibung.

(7) Bei einer Außenprüfung wurde seitens einer Prüferin der Großbetriebsprüfung betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für 2011 und 2012 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 Mitgeschaftern 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) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für 2011 und 2012 wurde seitens der Prüferin folgende Feststellung getroffen:

„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 BAO vorzunehmen, da erst Tatsachen bzw Beweismittel abgeschlossenen Verfahren neu vorgekommen sind. Erst im Rahmen der Betriebsprüfung wird der Vertrag über die Übertragung der Geschäftsanteile erstmalig vorgelegt. Aus diesem geht hervor, dass die Gesellschaft ihre Anteile um einen Euro veräußert hat.

Aus der Mehr-Weniger-Rechnung 2011 geht jedenfalls nicht hervor, dass eine Veräußerung der Anteile stattgefunden hat. Es wird lediglich auf die vorgenommene Siebtel-Teilwertabschreibung XY (endgültige Vermögensverluste (du erstes siebtel verwiesen und eine Abrechnung von € 41.750,13 vorgenommen. Erst im Zuge der Betriebsprüfung kommt hervor, dass die slowakische Firma weiterhin besteht, dass eine Liquidation stattgefunden hatte bzw dass die Firma in Konkurs ging.“

(9) Im Bericht über die Außenprüfung wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens weiters folgendermaßen begründet:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

<i>„Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
Körperschaftsteuer	2011-2012	Tz. 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

(10) 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.

(11) Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und nahm die Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 mit Bescheiden vom 18.6.2014 mit folgender Begründung wieder auf:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit des Interesses das Interesse auf Rechtbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

(12) In den Feststellungsbescheiden Gruppenträger für 2011 und 2012, gleichfalls vom 18.6.2014, bzw in den Körperschaftsteuerbescheiden für 2011 und 2012, gleichfalls vom 18.6.2014, wurde ebenfalls auf die der Veranlagung zugrundegelegten Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

(13) Die am 11.7.2014 seitens der Bf eingebrachte Beschwerde enthält hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 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 Anlagen Spiegel 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 aufkaufte, 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 besiegelte 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 Gesellschaftern 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 amtsweigigen 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: Quantschnigg/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.“

(14) Anmerkung des erkennenden Richters:

Zu den (für das gegenständliche Verfahren nicht unmittelbar relevanten) Ausführungen betreffend Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 bzw Körperschaftsteuerbescheide für 2011 und 2012 sowie das weitere diese Bescheide betreffende Rechtsmittelverfahren vgl das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6.6.2018, RV/5101743/2014.

(15) 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.

(16) Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 wurde seitens der belannten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.10.2014 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Für die Frage, ob der Neuerungstatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO vorliegt oder nicht, ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenden Entscheidung gelangen hätte können (vgl VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Durch die Textierung in der Mehr-Weniger-Rechnung 2011 „Siebtel Teilwertabschreibung XY endgültiger Vermögensverlust“ wurde vorgegeben, dass die ausländische Körperschaft gemäß § 10 Abs. 3 untergegangen sei und den tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust vorlege. Der wahrheitsgemäße Sachverhalt wurde somit keinesfalls offen gelegt.

Die Bezeichnung der Teilwertabschreibung in der Mehr-Weniger-Rechnung 2011 mit endgültiger Vermögensverlust“ war inkorrekt, da hierdurch ein Untergang der Gesellschaft vorgegeben wurde.

Daran vermag auch die Differenz zwischen den Siebtelabschreibungen zum Abgang der Beteiligung iHv € 1,06 Euro nichts ändern da es sich hierbei (ohne entsprechende Textierung und ergänzende Auskunft zB im Lagebericht) auch um eine bloße Rundungsdifferenzen handeln hätte können. Die Abtretung um einen Euro an die Gesellschafter wurde erst später im Rahmen der Betriebsprüfung erläutert bzw. wurde der Vertrag über die Übertragung Geschäftsanteile erstmalig vorgelegt.

Hätte die Bf in der Mehr-Weniger-Rechnung den Umstand der Abtretung um einen Euro offen dargelegt und nicht nur auf die Siebtelabschreibung XY verwiesen, werde augenscheinlich gewesen, dass die Voraussetzungen von § 10 Abs. 3 Ka StGB nicht erfüllt sind.

Es haben sich somit um neue Tatsachen bzw. Beweismittel die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtfertigen, da der Abgabenbehörde der Sachverhalt gerade nicht so bekannt gewesen ist dass sie zu deren wieder aufnehmenden Verfahren erlassenden Entscheidung hätte gelangen können.

Der Tatbestand einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher gegeben.

Somit stellt sich die Frage der Durchführung der Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde liegt.

Ermessensausübung: Ermessensübung sind einerseits die Interessen der Partei (DP Billigkeit, Rechtssicherheit, Rechtsfrieden) und andererseits öffentliche Interessen (Zweckmäßigkeit, Herstellung der Rechtsrichtigkeit) zu berücksichtigen.

Interesse der Partei: Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen.

Öffentliche Interessen: Zweck des §§ 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervor kommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89).

Nach der Judikatur ist des VwGH hat die Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) grundsätzlich Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zugunsten oder zuungunsten der Partei auswirkt.

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, sodass eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie auch zweckmäßig ist.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessen Abwicklung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Da das Tatbestandsmerkmal des Untergangs der ausländischen Beteiligung nicht vorliegt, ist der Rechtsrichtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit zu geben. Im Übrigen kann auf die Ermessensbegründungen im BP-Bericht/Niederschrift/Bescheid der Großbetriebsprüfung verwiesen werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide 2011 und 2012 war aus diesen Gründen geboten.“

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

"[...]

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 einmal Berücksichtigung Judikatur (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 90, 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 (...) Dass 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 bereits dargestellten 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 Katzenstreich 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 betrachtende Tatbestand des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG zur Anwendung.“

(18) 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:

[...]

Für die Frage, ob der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO vorliegt oder nicht, ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Durch die Textierung in der Mehr Weniger Rechnung 2011 „Siebtel Teilwertabschreibung XY endgültiger Vermögensverlust“ wurde vorgegeben, dass die ausländische Körperschaft gemäß § 10 Abs. 3 KStG untergegangen sei und ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust vorläge. Der wahrheitsgemäße Sachverhalt wurde somit keineswegs offengelegt. Die Bezeichnung der Teilwertabschreibung in der Mehr-Weniger-Rechnung 2011 mit „endgültiger Vermögensverlust“ war inkorrekt, da hierdurch ein Untergang der Gesellschaft vorgegeben wurde.

Daran vermag auch die Differenz zwischen den Siebtelabschreibungen zum Abgang der Beteiligung iHv 1,06 Euro (Anmerkung: gemeint offenbar 1,00 Euro) nichts ändern, da es sich hierbei (ohne entsprechende Textierung und ergänzende Auskunft zB im Lagebericht) auch um eine bloße Rundungsdifferenz handeln hätte können. Die Abtretung um einen Euro an den Gesellschafter wurde erst später im Rahmen der Betriebsprüfung erläutert bzw. wurde der Vertrag über die Übertragung der Geschäftsanteile erstmalig vorgelegt. Hätte die Berufungsverberin in der Mehr-Weniger Rechnung den Umstand der Abtretung um einen Euro offen dargelegt und nicht nur auf die Siebtelabschreibung

XY verwiesen, dann wäre augenscheinlich gewesen, dass die Voraussetzungen von § 10 Abs. 3 KStG nicht erfüllt sind. Es handelt sich somit um neue Tatsachen bzw. Beweismittel die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO rechtfertigen, da der Abgabenbehörde der Sachverhalt gerade nicht so bekannt gewesen ist, dass sie zu der im wiederaufnehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Der Tatbestand einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher gegeben. Die Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens, welche im Ermessen der Behörde liegt, war somit rechtmäßig.

b) [...]

(19) Mit Eingabe (Mail) vom 12.2.2018 ergänzte der Bf sein Vorbringen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 wie folgt:

„[...]. Dem Finanzamt wurde in den Jahren 2010 und 2011 zusätzlich zur elektronisch eingereichten KöSt-Erklärung der Prüfbericht (inklusive Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht) übermittelt. Im Jahr 2011 wurde zusätzlich die Beilage zur KöSt-Erklärung übermittelt. Aus den Unterlagen des Jahres 2010 geht hervor, dass eine Beteiligungsabschreibung iHv. € 292.293,97 erfolgte und in der Mehr-Weniger-Rechnung wieder gänzlich hinzugerechnet wurde. Aus den Unterlagen des Jahres 2011 geht hervor, dass letztendlich ein Anschaffungskosten-Abgang iHv. € 292.393,97 erfolgte und die kumulierte Abschreibung iHv. ,€ 292.293,97‘ (Anmerkung des erkennenden Richters: gemeint offenbar: € 292.392,97) dementsprechend ebenso abging. Die Differenz iHv. € 1,00 entspricht dem „Erinnerungseuro“, auf welchen die Beteiligung im Jahr 2010 abgeschrieben wurde.

In der Beilage zur KöSt-Erklärung 2011 wird dargestellt, dass das Siebtel iHv. € -41.756,13 (ursprüngliche Abschreibung € 292.293,97 durch sieben) vom steuerlichen Ergebnis mit dem Hinweis auf den endgültigen Vermögensverlust abgerechnet wurde. Im Lagebericht wird darauf hingewiesen, dass die Beteiligung abgegeben (also veräußert und nicht liquidiert) wurde. Im BP-Bericht wird darauf hingewiesen, dass aus der MWR nicht hervorgeht, dass eine Veräußerung der Anteile stattgefunden hat. Aus dem dem Finanzamt übermittelten Lagebericht geht dies allerdings durchaus hervor.“

(20) Der Eingabe der Bf waren angeschlossen:

- Körperschaftsteuererklärung für 2010
- Bilanz zum 31.12.2010
- Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2010
- Anhang zum 31.12.2010
- Lagebericht zum Jahresabschluss 2010
- Körperschaftsteuererklärung für 2011
- Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2011
- Bilanz zum 31.12.2011

- Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2011
- Anhang zum 31.12.2011
- Lagebericht zum Jahresabschluss 2011

(21) Dieser Eingabe entgegnete die belangte Behörde am 14.2.2018 folgendermaßen:

„Alle durch die steuerlichen Vertretung zu oben angeführten Fall als ergänzende Unterlagen per mail am 12.02.2018 an das BFG übermittelten Dokumente wurden durch das Finanzamt Linz am 04.12.2014 ... nachweislich bereits elektronisch an das Bundesfinanzgericht vorgelegt (mit Ausnahme der Erklärungen, da diese elektronisch eingereicht wurden). Es handelt sich daher nicht um „ergänzende“ Unterlagen, sondern um eine neuerliche Übermittlung von bereits dem BFG vorgelegten Dokumenten.“

Auch die Argumentationsschiene der steuerlichen Vertretung findet sich beinahe wortgleich in der Beschwerde und stellt nur eine Wiederholung von bereits gesagtem und keine neuen oder zusätzlichen Argumente dar.

Zu den vorgebrachten Argumenten hat das Finanzamt Linz bereits ausführlich Stellung genommen. Es gibt auch keine Veranlassung für das Finanzamt Linz aufgrund von bereits bekannter Argumentation und bereits übermittelten Unterlagen von der Rechtsmeinung abzuweisen, insbesondere da auch die neuerlich übermittelten Dokumente die Argumentationsschiene der Finanzverwaltung insoweit unterstützt, als für 2010 keine Mehr-Weniger-Rechnung vorgelegt wurde.“

Festgestellter Sachverhalt

(22) 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 hielt 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 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

(23) 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.

Inwieweit der belangten Behörde bereits vor Erlassung der Erstbescheide der Jahre 2011 und 2012 bestimmte Sachverhaltselemente iZm der Abwertung bzw dem Verkauf der strittigen Beteiligung im Detail bereits bekannt waren oder - in der Zusammenschau aller damals vorhandenen Unterlagen - zumindest bekannt sein hätten können und daher einer abschließenden Beurteilung, ob ein tatsächlicher Vermögensverlust vorlag, zugänglich waren, ist für die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für 2011 und 2012 iZm dem Hervorkommen neuer Tatsachen von Relevanz. Insoweit wird daher auf die Ausführungen im Erwägungsteil dieser Entscheidung verwiesen.

Rechtslage

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

Erwägungen

(25) Tatsachen, deren „Neuhervorkommen“ im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen ist, sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände ("neuerungstatbestand"; zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom - ursprünglichen - Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Für die Frage des Vorliegens des zur Wiederaufnahme eines bereits abgeschlossenen Verfahrens führenden Neuerungstatbestandes ist bei einem - der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zu entnehmenden - Verweis auf die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung entscheidungswesentlich, dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den

getroffenen Feststellungen Bezug genommen wird und gleichzeitig unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (BFG 16.4.2018, RV/7102293/2016).

Tatsachen, deren „Neuhervorkommen“ im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen ist, sind somit ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Darunter fallen etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (*Ritz*, BAO⁶ [2017] § 303 Tz 21 mit Verweis auf zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese auf späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0164).

Entscheidend dabei ist, ob im Falle des Wiederaufnahmegrundes des § 303 Abs 1 lit b BAO (Neuerungstatbestand) der Abgabenbehörde im (früheren) wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt bereits so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im (späteren) wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen (anders lautenden) Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135 bzw 19.9.2013, 2011/15/0157). Maßgeblich ist dabei der Wissensstand der Behörde (etwa aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; 23.2.2010, 2006/15/0314; BFG 17.5.2018, RV/3100243/2016). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer zunächst unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines bereits offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (*Ritz*, BAO⁶ [2017] § 303 Tz 24 mit Verweis auf VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen steht zwar der amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (zB VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; 22.11.2006, 2003/15/0141), ist jedoch gegebenenfalls bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt zu lassen (zB VwGH 18.9.2002, 99/17/0261; 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 303 Tz 86). Einer Wiederaufnahme von Amts wegen steht nicht entgegen, dass ein Organwalter einer Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihm bereits vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007 bezogen auf einen Außenprüfer).

(26) Unter Anwendung dieser Grundsätze ist im gegenständlichen Fall im Ergebnis strittig, ob der belangten Behörde in den erklärungsgemäß durchgeführten Erstverfahren für 2011 und 2012 der Sachverhalt bereits so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu jener Rechtsansicht gelangen hätten können, die sie auch in der nach der Außenprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren – nach Vorlage weiterer Unterlagen - erlassenen Entscheidung vertreten hat und somit die im Außenprüfungsverfahren für die Abgabenbehörde - unstrittig - „*neu hervorgekommen Tatsachen*“, wie etwa Verträge oder Gutachten, nicht von Relevanz wären. In concreto bedeutet dies somit, dass relevant ist, welchen Wissenstand die belangte Behörde hinsichtlich der Umstände der Beteiligung an der slowakischen Gesellschaft XY, insbesondere der seitens der Bf vorgenommenen Abschreibung bzw deren Verkauf zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide hatte, wobei bemerkenswert ist, dass der Sachverhaltskomplex seitens der Bf in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2011, offenbar in Anlehnung an den Gesetzestext des § 10 Abs 3 KStG 1988, als „*endgültiger Vermögensverlust*“ bezeichnet wurde, welcher aber nach eben dieser Gesetzesstelle nicht einmal bei einem Untergang, dh Liquidation oder Insolvenz, der ausländischen Körperschaft, geschweige denn bei einem (verlustträchtigen) Verkauf gleichsam „automatisch“, sondern erst bei Zutreffen weiterer Voraussetzungen, eintritt. Alleine auf Grund dieser Unterlage konnte jedenfalls für einen objektiven Dritten der Eindruck entstehen, es sei eben ein derartiger aus einem endgültigen Vermögensverlust entstandener Untergang eingetreten, während hingegen konträr dazu eine weitere Beteiligung veräußert worden ist.

Strittig ist somit, ob im Rahmen der Außenprüfung neue Tatsachen dahingehend hervorgekommen sind, dass kein „*Untergang*“ dieser Beteiligung erfolgt ist, zumal diese, wenn auch mit anderen Eigentumsverhältnissen, nach wie vor aufrecht ist und dieser Umstand dazu angetan war, zu anders lautenden Bescheiden zu führen. Nicht ausreichend für die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens wäre es demnach, wenn etwa auf Grund von im Außenprüfungsverfahren unstrittig zusätzlich hervorgekommenen Unterlagen die, wie noch zu zeigen sein wird, jedenfalls unzutreffende rechtlichen Würdigung des an sich bereits zuvor ausreichend bekannten bzw offengelegten und im Zuge der Außenprüfung allenfalls noch durch weitere Unterlagen erhellt Sachverhaltes beseitigt worden wäre.

(27) Die seitens der Bf vor Erlassung der erklärungsgemäß ergangenen Erstbescheide vorgelegten und der belangten Behörde somit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bekannten Unterlagen bzw die diesbezüglichen wortwörtlichen Erläuterungen dazu sind in den Punkten 2. bis 5. im Detail dargestellt. Hiezu ist festzuhalten:

In der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2010 der Bf scheint als Korrektur des Bilanzgewinnes eine ergebniswirksame „*Sonstige Zurechnung*“ von 292.292,97 Euro auf. Der identische Betrag ist aus der ebenfalls übermittelten Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2010 ersichtlich. Aus diesen beiden Unterlagen ist kein Bezug zur strittigen Beteiligung bzw ein Hintergrund der vorgenommenen Abschreibung

herstellbar. Gründe, ob Voraussetzungen für die Abschreibung der Beteiligung oder insbesondere eines „*endgültigen Vermögensverlustes*“ tatsächlich vorlagen, waren somit für die belangte Behörde offenbar nicht erkennbar.

Im der belangten Behörde seitens des steuerlichen Vertreters gesondert im Postweg übermittelten Anhang zum Jahresabschluss zum 31.10.2010 ist im Anlagespiegel bei der Position „*Anteile an verbundenen Unternehmen*“ als „*Abschreibungen Zuschreibungen*“ ebenfalls ein Betrag von 292.292,97 Euro ausgewiesen. In den „*Sonstigen Pflichtangaben*“ dieses Anhangs scheinen bei den „*Angaben über Beteiligungsunternehmen*“ hinsichtlich der Beteiligung an der Firma XY Daten zum Eigenkapital zum letzten Ergebnis sowie zum Bilanzstichtag auf. Der im übermittelten Anhang befindliche Lagebericht verweist darauf, dass es in diesem Jahr zu einer Veränderung bei dieser Beteiligung durch Kapitalerhöhung gekommen sei.

Auch aus diesen Unterlagen ist somit kein Bezug zur strittigen Beteiligung bzw ein Hintergrund der vorgenommenen Abschreibung herstellbar und sind somit gleichfalls die Voraussetzungen für die Abschreibung der Beteiligung oder insbesondere eines angeblichen „*endgültigen Vermögensverlustes*“ nicht eruierbar.

Hinsichtlich des ersten Beschwerdejahres 2011, in welchem nach Ansicht der Bf der steuerlich relevante Untergang der strittigen Beteiligung eingetreten sein soll, ist zunächst auf die der belangten Behörde vor Erlassung des Erstbescheides dieses Jahres übermittelten, ausdrücklich so bezeichneten, „*Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2011*“ zu verweisen. Dort wird in der Mehr-Weniger-Rechnung ohne Bezugnahme auf die in der Körperschaftsteuererklärung dieses Jahres angeführten „*Sonstigen Abrechnungen*“ explizit auf „Siebtel Teilwertabschreibung XY (endgültiger Vermögensverlust) – 1. Siebtel – 41.756,13“ bzw - anderslautend - in der darunter befindlichen Zeile: „*Verkauf internationale Schachtelbeteiligung PPP – 60.335,47*“, also nicht die strittige Beteiligung, hingewiesen. Bei dieser unterschiedlichen Darstellung von Verkaufsvorgängen, also rechtlich identen Transaktionen, in unmittelbarer Nähe in ein und demselben Dokument ist nach Ansicht des BFG jedenfalls eine mögliche Intention der Bf bzw des Erstellers dieser Unterlage dahingehend nicht von der Hand zu weisen, als dadurch für die belangte Behörde der Eindruck entstehen solle, es sei bei der strittigen Beteiligung (XY) tatsächlich ein auch bei einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich relevanter „*endgültiger Vermögensverlust*“ iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz KStG 1988 und somit keine Veräußerung dieser Beteiligung, eingetreten, während hingegen im Gegensatz dazu bei der anderen dort in unmittelbarer Nähe angeführten Beteiligung (PPP) ein Verkauf erfolgt sei. Dementsprechend kommt dem Hinweis der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung, es sei – offenbar nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend - „*vorgegeben*“ worden, die strittige Beteiligung sei untergegangen und der „*wahrheitsgemäße Sachverhalt sei keinesfalls offengelegt worden*“, auch nach Ansicht des erkennenden Richters Berechtigung zu. Im Hinblick auf dieses Beweismittel hat die belangte Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides somit nicht davon ausgehen können, dass in der Tat kein endgültiger Vermögensverlust iSd § 10 Abs 3 KStG

1988 eingetreten, sondern vielmehr ein Verkauf erfolgt ist, hatte sie doch keinen Grund, an der Richtigkeit oder zumindest Eindeutigkeit dieses Dokuments zu zweifeln.

Hinweise auf einen Verkauf der strittigen Beteiligung finden sich allenfalls im der belangten Behörde nicht gleichzeitig mit der Steuererklärung für 2011 übermittelten Anhang zum Jahresabschluss für 2011: so scheint dort einerseits in den Sonstigen Pflichtangaben diese Beteiligung nicht mehr auf bzw wird andererseits im Anhang zum Lagebericht darauf hingewiesen, dass die Beteiligung an der XY „*abgegeben*“ worden sei – der Begriff „*Verkauf*“ wird auch dort nicht verwendet. Im Anlagespiegel finden sich hinsichtlich verbundener, namentlich im Einzelnen nicht angeführter, Unternehmen Hinweise auf „*Abgänge Umbuchungen*“ (EUR 292.293,37) bzw kumulierte Anschreibungen iHv EUR 292.292,37.

Nach Ansicht des erkennenden Richters belegt der Hinweis im Anhang zum Lagebericht zwar ein, aus welchem Grund auch immer erfolgtes, „*Abgeben*“ der Beteiligung, vermag aber nicht zu untermauern, dass jedenfalls, zumindest aus Sicht der belangten Behörde, kein steuerlich relevanter endgültiger Vermögensverlust, etwa im Sinne einer Insolvenz, eingetreten sei. Gerade aus den von der Diktion her eindeutigen Angaben in der Mehr-Weniger-Rechnung ergaben sich vielmehr deutliche Hinweise auf eine Insolvenz oder ein aus anderen Gründen erfolgtes Untergehen der strittigen Beteiligung, zumal davon auszugehen ist, dass sich die Erstellung eines Jahresabschlusses an den entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen orientiert. Dazu kommt noch, dass es, wie bereits erwähnt, einer amtswegen Wiederaufnahme selbst dann nicht entgegenstünde, wenn ein Organwalter einer Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe ihm bereits vorliegender Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007). Davon war aber im gegenständlichen Fall ohnehin nicht auszugehen.

(28) In der Zusammenschau aller angeführten, das Jahr 2010 und 2011 betreffenden, seitens der Bf bzw dem steuerlichen Vertreter erstellten, Unterlagen, der entsprechenden Angaben dazu bzw der daraus erhellenden Sachverhaltslage konnte die belangte Behörde somit insbesondere auch auf Grund der Angaben bzw des Verhaltens der Bf bzw ihres steuerlichen Vertreters im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide von einem steuerlich relevanten Untergang der Beteiligung an der XY ausgehen. Wäre der Bf tatsächlich an einer umfassenden Darstellung des Sachverhaltes gelegen gewesen, hätte sie, anstelle einer de facto sachverhaltsverschleiernden, „*puzzleartigen*“, über Jahre verteilten Vorlage von Unterlagen den Sachverhalt und die sich ihrer Ansicht nach daraus ergebenden Rechtsfolgen auch zusammengefasst in einer einzigen Eingabe unter vollständiger Offenlegung darstellen können. Aus diesem Grund hätte daher auf Grund der erst im Außenprüfungsverfahren auf Grund einer Vielzahl zusätzlicher Unterlagen bewirkten umfassenden Kenntnis der Abgabenbehörde der daraus ersichtlichen Umstände jedenfalls bereits im Erstverfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt und wäre somit keine Anerkennung der steuerlichen Relevanz der Verluste erfolgt.

(29) Was das Ermessen der belangten Behörde iZm Verfahrenswiederaufnahme betrifft, so wurde dieses von der Bf offenbar gleichfalls beeinsprucht. Nach Ansicht des erkennenden Richter sind der Beschwerdeschrift allerdings erkennbar keine diesbezüglichen, gegen einen Ermessensmissbrauch gerichtete, Einwendungen entnehmbar, sondern weisen diese eher unter Hinweisen auf die Verwaltungspraxis zum KStG (KStR 2013) bzw auf Judikatur zu § 10 KStG auf eine aus Sicht der Bf unrichtige rechtliche Beurteilung der belangten Behörde hin.

Beim Ermessen ist gemäß § 20 zweiter Satz BAO ganz allgemein die Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, sodass dieses etwa bei einer Geringfügigkeit der entsprechenden Auswirkungen eine Wiederaufnahme wohl verbieten würde (vgl zuletzt BFG 10.4.2018, RV/5100361/2018). Zweck des § 303 BAO ist, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253; *Ritz*, BAO⁶ [2017], § 303 Tz 67). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) sachlich unrichtiger Bescheide zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 30.1.2001, 99/14/0067; *Ritz*, BAO⁶ [2017], § 303 Tz 67).

(30) Angesichts der Reichweite des Ausmaßes der im gegenständlichen Fall vorliegenden Rechtswidrigkeit, einen steuerlich irrelevanten Verkauf einer Beteiligung als deren steuerlich relevanten Untergang zu beurteilen (vgl dazu im Detail das die Feststellungsbescheide Gruppenträger für 2011 und 2012 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für 2011 und 2012 betreffende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6.6.2018, RV/5101743/2014) und der dahinterstehenden steuerlichen Auswirkungen (jährlich mehr als EUR 10.000 an Körperschaftsteuer) kann, worauf auch die belangte Behörde hingewiesen hat, von einer Geringfügigkeit der Auswirkungen keine Rede sein. Hinzu kommt noch, dass die Bf eine bereits zum damaligen Zeitpunkt äußerst fragwürdige und wie sich in weiterer Folge herausgestellt hat, auch unzutreffende, Rechtsansicht vertreten hat, welche sie, wie oben dargestellt, überdies zu verschleiern versucht hat. Wie daher die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden zutreffend erkannt hat, war somit im Beschwerdefall zweifelsohne dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft der im gegenständlichen Fall rechtswidrigen Bescheide) einzuräumen. Jede andere Form des Ermessens wäre daher mit Rechtswidrigkeit behaftet gewesen.

(31) Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2011 und 2012 ist daher infolge Hervorkommens neuer Tatsachen zu Recht erfolgt; die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

(32) 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.

(33) Unter diesen Voraussetzungen lagen Gründe für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision nicht vor, hat sich doch ergeben, dass erst nach Ergehen der Erstbescheide sehr wohl, im Einzelnen detailliert dargestellte, bereits bestehende Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, bei deren Kenntnis diese Bescheide dahingehend anders gelautet hätten, dass die beantragten Siebentelabschreibungen nicht berücksichtigt worden wären.

Linz, am 6. Juni 2018