

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin, vertreten durch Mag. Marianne Strohmaier, Wittmannsdorf 12, 8093 Sankt Peter am Ottersbach, vom 23.03.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 24.02.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 nach mündlicher Verhandlung am 10.11.2015 zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Erklärung vom 27.03.2007 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftszweig der Beschwerdeführerin war der Betrieb von Wasserkraftwerken (mit Einbringungsverträgen vom 27.03.2007 und 25.06.2007 wurden Wasserkraftwerksbetriebe eingebracht). Gesellschafter ist X. Geschäftsführer sind X und Y.

Die Beschwerdeführerin betrieb bis zum Verkauf im Jahr 2012 das Kleinwasserkraftwerk A (im Jahr 2002 erbaut und im Oktober 2002 in Betrieb genommen) und das Kleinwasserkraftwerk B (nach "Revitalisierung" wieder in Betrieb genommen im September 2006).

Für das Streitjahr 2011 wurde für die Beschwerdeführerin ein Einkommen von Null (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -23.033,93 Euro) erklärt und dies von der belangten Behörde dem Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 22.10.2012 zugrunde gelegt.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin nachfolgend durchgeführten Außenprüfung traf die Prüferin für das Jahr 2011 die Feststellung, dass

- die Teilwertabschreibung von Wertpapieren im Betrag von 18.300,80 Euro (13.072 Stück S-Aktien wurden im Jahr 2009 um den Preis von jeweils 2,55 Euro Euro erworben, wobei das Depot auf den Namen von X lautete),

- die Teilwertabschreibung von Wertpapieren im Betrag von 24.150 Euro (3.000 Stück T-Aktien wurden im Streitjahr um den Preis von jeweils 23,80 Euro bzw. 22,50 Euro erworben, wobei das Depot auf den Namen von X lautete),
- und die Teilwertabschreibung eines Grundstücks in [Ort-1] im Betrag von 119.242,20 Euro (das Grundstück wurde im Jahr 2010 um den Kaufpreis von 120.000 Euro erworben und zusammen mit den Kosten für Strom- und Wasserleitungen mit dem Betrag von 142.842,20 Euro aktiviert)

nicht zulässig gewesen seien.

Aufgrund dieser Feststellung nahm die belangte Behörde mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 24.02.2014 das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 wieder auf und setzte mit dem (hier nicht entscheidungsgegenständlichen) Bescheid vom 24.02.2014 die Körperschaftsteuer mit 34.330 Euro fest (Nachforderungsbetrag: 33.054 Euro). Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens verwies die belangte Behörde im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung. Im diesem Bericht wird unter der Überschrift "Prüfungsabschluss" - "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO" ausgeführt, dass hinsichtlich der nachstehend angeführten Abgabenarten (u.a. Körperschaftsteuer 2011) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht habe. Bezüglich dieser Feststellungen wird u.a. auf Tz. 2 und 3 verwiesen.

Tz. 2 und Tz. 3 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu entnehmen:

"Tz. 2 Anschaffung Wertpapiere

Im Jahr 2009 erfolgte die Anschaffung von 13.072 Stk. S Aktien a € 2,55. Die vorgelegte Abrechnungsauskunft lautet auf "[X]", aufgenommen wurden die Aktien im WP-Depot Nr. 60.014.255 lautend auf "[X]". Der Kaufpreis incl. € 132,90 Spesen wurde i. H. von € 33.466,50 vom Girokonto Nr. 1234 der X-GmbH bei der Raika [Ort-2] abgebucht, die WP in der Bilanz als Umlaufvermögen ausgewiesen. Aufgrund fallender Aktienkurse wurde (...) per 31.12.2011 eine Teilwertabschreibung i. H. von € 18.300,80 zu Lasten der Gewinne der X-GmbH vorgenommen.

Im Jahr 2011 erfolgte die Anschaffung von insges. 3.000 Stk. T Aktien in 2 Vorgängen (1.500 Stk. à € 23,80 bzw. 1.500 Stk. à € 22,50). Die dazugehörigen Kaufabrechnungen konnten nicht vorgelegt werden, die Aktien wurden dem Depot Nr. 60.015.302 lautend auf "[X]" zugerechnet, die WP in der Bilanz als Anlagevermögen ausgewiesen. Der Kaufpreis incl. € 285,60 bzw. € 270,-- Spesen wurde i. H. von € 35.985,60 bzw. € 34.020,-- vom Girokonto Nr. 1234 der X-GmbH bei der Raika [Ort-2] abgebucht. Aufgrund fallender Aktienkurse wurde per 31.12.2011 eine Teilwertabschreibung i. H. von € 24.150,-- zu Lasten des Gewinnes der X-GmbH vorgenommen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer X scheint lt. vorgelegter Depotauszüge als zivilrechtlicher Eigentümer der angeschafften Wertpapiere auf, sodass die angeschafften Aktien dem Privatvermögen des Geschäftsführers X zuzurechnen sind. Die Tatsache,

dass die Belastungen auf dem Geschäftskonto der [Beschwerdeführerin] erfolgte, stellt den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung in den Jahren (...) und 2011 dar.

Tz. 3 Teilwertabschreibung

Im Jahr 2010 wurde von der X-GmbH ein Gewerbegrundstück in [Ort-1] um € 120.000,-- erworben (€ 14,23/m²). Nach Verbuchung von div. Nebenkosten weist das Grundstück einen Buchwert von € 142.842,20 aus. Im Zuge der Bilanzierung per 31.12.2011 wurde für das betreffende Grundstück eine Teilwertabschreibung i. H. von € 119.242,20 vorgenommen. Basis der vorgenommenen Teilwertabschreibung stellt ein Gutachten des DI Johann W v. 28.5.2012 dar. In diesem Gutachten wird die niedrige Bewertung (€ 3,50/m²) unter anderem damit begründet, dass die wasserrechtliche Bewilligung für dieses Projekt nicht erteilt wurde. Lt. Auskunft des GF ist das wasserrechtliche Verfahren (derzeit anhängig beim Land Steiermark) noch nicht endgültig entschieden, da er gegen den ursprünglichen Negativbescheid Einspruch erhoben habe.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist die Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt, da zum Bilanzstichtag 31.12.2011 eine endgültige und dauerhafte Entwertung noch nicht eingetreten ist. Die Teilwertabschreibung des Jahres 2011 ist daher nicht anzuerkennen."

Der angefügten Tz. 5 ("Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO") ist weiters zu entnehmen:

"Wiederaufnahmsgründe

Neu hervorgekommen ist im Prüfungsverfahren die Tatsache, dass in den Jahren 2009 und 2011 für Wertpapiere eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde. Diese Wertpapiere sind laut den vorgelegten Unterlagen (Abrechnungsauskunft bzw. Depotauszug) der Privatperson X zuzurechnen.

Des weiteren neu hervorgekommen ist die Tatsache, dass im Jahr 2011 für das Betriebsgrundstück in [Ort-1] eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, für welches eine dauerhafte Entwertung nicht eingetreten ist."

Mit Beschwerdeschriftsatz vom 23.03.2014 wendete sich die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin (auch) gegen den Wiederaufnahmebescheid und begehrt erkennbar dessen Aufhebung. Zur Begründung ist dem Beschwerdeschriftsatz zu entnehmen:

"Begründung zu Tz 2 Anschaffung Wertpapiere: Zurechnung der Wertpapiere - X-GmbH (...)

Das Finanzamt hat bei der Betriebsprüfung ein verdeckte Gewinnaus[ch]üttung (kurz vA) erkannt, da die Aktien zwar auf Rechnung der X-GmbH gekauft und abgewertet wurden, das Depot, aber nicht den Wortlaut "[Beschwerdeführerin]", [Straße], [PLZ [Ort-2]], sondern den Namen des Gesellschafter-Geschäftsführers "X", [Straße], [PLZ [Ort-2]] aufwies. Ein Fehler der depotführenden Bank, welcher zu spät bemerkt wurde.

(...)

Nach Verkauf und Spesenberücksichtigung, ergibt sich ein Kursgewinn von 38.646,49 , welcher auch in das Ergebnis der X-GmbH Eingang findet. Selbst nach der Betriebsprüfung und der angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung besteht Herr [X], der Geschäftsführer der GmbH, den Kursgewinn positiv im Finanzergebnis der GmbH zu erfassen.

Laut Rz 668 KStR 2013 ist eine steuerwirksame Korrektur eines aufgetretenen Fehlers bei einem Tatbestands- oder Vollziehungsirrtums anerkannt. Herrn [X], als Gesellschafter-Geschäftsführer ist es nicht darum gegangen sich in irgendeinerweise zu bereiche[r]n und das Einkommen und Vermögen der Gesellschaft zu mindern. Bei der vA ist die bewusste oder in Kauf genommene Vermögensentziehung der Körperschaft als subjektives Tatbild der vA Voraussetzung für die vA.

Weiters ist auch das Element der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erwähnen, dazu Ellinger, Bundesabgabenordnung schreibt zu § 21 BAO: Ob abgabenrechtliche Tatbestände, die an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfen verwirklicht worden sind, darf nur nach dem in Zuge der Sachverhaltsermittlung festgestellten tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehen und somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise völlig unabhängig und unbeeinflusst von dessen äußerer Erscheinungsform, insbesondere einer zivilrechtlichen Gestaltung beurteilt werden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war die Verrechnung nur bei der X-GmbH, selbst wenn das Depot auf X gelautet hat.

(...)

Teilwertabschreibung Wertpapiere:

Gem. § 7 Abs. 2 KStG sind bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes anzuwenden. Laut EStG iVm dem UGB kann beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen und auch beim Umlaufvermögen der niedrigere Teilwert zum Bilanzstichtag angesetzt werden. Da der Kurs zum 31.12.2011 gesunken war, wurde von dieser Regelung Gebrauch gemacht.

Begründung zu Tz 3 Teilwertabschreibung Gewerbegrundstück

Im Jahr 2010 wurde von der X-GmbH ein Gewerbegrundstück in [Ort-1] um € 120.000,00 erworben. Nach Verbuchung von Nebenkosten weist das Grundstück einen Buchwert von € 142.842,20 aus. Im Zuge der Bilanzierung wurde das Grundstück zum 31.12.2011 ins Umlaufvermögen gegliedert und auf einen Teilwert von € 23500.00 abgeschrieben, dies aufgrund eines Gutachten[s] von DI Johann W erstellt am 28.5.2012.

Das Grundstück wurde erworben, um darauf ein Gebäude zu errichten. Die Verkäuferin hat auch zugesichert, dass ein Bau einer Halle auf dem Grundstück möglich ist. Nach erheblichen Streit mit den Behörden hat sich jedoch herausgestellt, dass ein Bau einer Halle nicht möglich ist, da das Grundstück im Bereich des HQ 30 (30 jährigem Hochwasser) liegt. Ein weiteres Problem für einen Bau ergibt sich auch dadurch, dass

unterirdisch die Trinkwasserleitung Ost (TLO) verläuft. Um ein Gebäude zu bauen, müssen Hochwassermaßnahmen durchgeführt werden, der hochwasserführende Bach aufgedämmt werden und womöglich dadurch sogar die Trinkwasserleitung verlegt werden. Die Trinkwasserleitung versorgt das Gebiet um [Ort-3] mit Trinkwasser. Diese Kosten sind nicht kalkulierbar, der Bau würde so teuer kommen, dass er nicht mehr rentabel ist. Der Kauf des Grundstückes hat sich als Fehlmaßnahme erwiesen."

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 28.08.2014** wies die belangte Behörde (auch) die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als unbegründet ab. Der gesonderten Bescheidbegründung vom selben Tag ist dazu zu entnehmen:

"Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer (...) 2011:

(...)

Neu hervorgekommen im Prüfungsverfahren ist jedenfalls die Tatsache, dass die Wertpapierkäufe im Jahre 2009 auf den Namen [X] und die Wertpapiere - obwohl als Vermögen der Beschwerdeführerin bilanziert - sich auf einem Depot lautend auf [X] befanden und aus diesem Grund die Teilwertabschreibungen nicht anzuerkennen waren (zur näheren Begründung dazu siehe unten), wodurch sich aufgrund dieses Wiederaufnahmsgrundes allein schon anders lautende Sachbescheide mit wesentlichen Änderungen ergeben.

Weiters neu hervorgekommen im Prüfungsverfahren sind die näheren Umstände der Teilwertabschreibung des Grundstückes in [Ort-1] (wie etwa Gutachten, wasserrechtlicher Verfahrensstand), wodurch sich für 2011 ein weiterer tauglicher Wiederaufnahmsgrund ergibt.

Natürlich wäre, wenn in diesen beiden letztgenannten Punkten der Beschwerde meritorisch stattzugeben wäre, den Wiederaufnahmen der Boden entzogen und diesfalls die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand auszuscheiden, wodurch auch die Förderung nach dem EnFG wieder zum Tragen käme. Da dies — wie unten ausgeführt — jedoch nicht der Fall ist, bestehen taugliche Wiederaufnahmsgründe.

Die genannten Wiederaufnahmsgründe führen insgesamt zu einer Gewinnerhöhung von € 167.218,14, sind also weder absolut noch relativ zur Gesamtauswirkung (inklusive Streichung des Hälftesteuersatzes) geringfügig. Damit ist schon der wesentliche Grundstein zur Argumentation gelegt, dass bei der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen war und die Wiederaufnahmen zu verfügen waren.

Zur Körperschaftsteuer (...) 2011:

Zur Anschaffung der Wertpapiere:

(...)

Dass eine Eigentums- oder Nahebeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn X als deren Alleingesellschafter besteht, erscheint evident und braucht daher nicht weiter erläutert zu werden.

Wenn man davon ausgeht, dass die Wertpapiere dem Gesellschafter zuzurechnen sind, ergibt sich daraus automatisch sowohl das Vorliegen des objektiven Tatbildes Bereicherung des Herrn X) als auch der Schluss, dass das subjektive Tatbild (Wissen um die Bereicherung) erfüllt ist.

Wesentlich erscheint auch die Tatsache, dass für vor Inkrafttreten der Neuregelung der Wertpapierbesteuerung für im Privatvermögen gehaltene Wertpapiere Wertänderungen der Substanz steuerlich ohne Bedeutung waren. Insbesondere hätte im Privatvermögen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden können.

Objektiv erwiesen ist die Aufnahme der strittigen Wertpapiere in das Depot des Herrn X. Es ist davon auszugehen, dass der Gesellschafter und Geschäftsführer einer derart erfolgreich agierenden Firma, wie es die Beschwerdeführerin darstellt, in der Lage ist, zwischen seinen privaten Besitztümern und denen der Gesellschaft zu unterscheiden und diese Unterscheidung auch regelmäßigen evaluierenden Prüfungen unterzieht — sprich: Es ist davon auszugehen, dass Herr [X] seine jährlichen Depotauszüge jedenfalls überprüft. Dass er trotz dieser Überprüfung nicht sofort — sondern erst nach Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung — die Übertragung auf ein Depot der Beschwerdeführerin veranlasst hat, spricht dafür, dass es von seiner Seite aus gewollt sein musste, die Wertpapiere im Privatvermögen zu halten. Dafür spricht auch die Auftragserteilung bei der Bank. An dieser Beurteilung vermag auch die Finanzierung durch die Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Dass die Wertpapiere, soweit noch nicht veräußert, nach dem Prüfungszeitraum auf ein Depot der Beschwerdeführerin übertragen wurden, vermag an der Betrachtung für den Prüfungszeitraum nichts zu verändern. Die Modalitäten der Übertragung werden im Jahr der Veranlagung des Jahres, in dem die Übertragung stattgefunden hat, auf eventuelle steuerliche Auswirkungen zu überprüfen sein.

Die Behandlung des Verkaufserlöses als Betriebseinnahme nach dem Prüfungszeitraum ist bloß eine logische Folge der Behandlung der Wertpapiere durch die Beschwerdeführerin.

Zur Teilwertabschreibung betreffend das Gewerbegrundstück in [Ort-1]:

(...)

In der Beschwerde wird dazu ausgeführt, dass das Grundstück erworben wurde, um darauf eine Halle zu errichten, wobei die Möglichkeit dieses Bauvorhabens durch die Grundstücksverkäuferin ausdrücklich zugesichert worden sei. Der Bau der Halle sei nicht möglich, da das Grundstück im Bereich des dreißigjährigen Hochwassers liege. Es müssten umfangreiche Schutz- und Leitungsverlegungsmaßnahmen getroffen werden, um dort bauen zu können, wobei die Kosten nicht kalkulierbar seien. Der Kauf sei eine Fehlmaßnahme gewesen.

Dazu ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin davon ausgeht, auf dem Grundstück nicht bauen zu können, was nicht den Tatsachen entspricht, zumal das Wasserrechtsverfahren noch nicht endgültig abgeschlossen ist. Damit ist aber noch nicht von einer schon eingetretenen Wertminderung auszugehen und die Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen. Im Übrigen wird auf den Prüfungsbericht verwiesen."

Mit Vorlageantragsschriftsatz vom 25.09.2014 stellte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerlichen Vertreterin unter weitgehender Wiederholung des bisherigen Vorbringens den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wird vorgebracht:

"1. Zur Teilwertabschreibung betreffend das Gewerbegrundstück in [Ort-1]:

Im Jahr 2010 wurde von der X-GmbH ein Gewerbegrundstück in 0000 [Ort-1] um € 120.000,00 (14,23/m²) erworben. Nach Verlegung von Strom- und Wasserleitungen weist das Grundstück einen Buchwert von € 142.842,20 per 31.12.2011 aus.

Das Grundstück wurde erworben, um darauf ein Gebäude zu errichten. Die Verkäuferin hat auch zugesichert, dass ein Bau einer Halle auf dem Grundstück möglich wäre. Nach erheblichem Streit mit den Behörden hat sich herausgestellt, dass ein Bau einer Halle nicht möglich ist, dass das Grundstück im Bereich des HQ 30 (30-jährigem) Hochwassergebiet liegt. Weiters verläuft unterirdisch die Trinkwasserleitung Ost (TLO). Um ein Gebäude bauen zu können, müsste der hochwasserführende Bach aufgedämmt werden, der Bachverlauf liegt neben dem Grundstück und wo möglich sogar die unterirdisch verlaufende Trinkwasserleitung verlegt werden. Die Leitung versorgt das Gebiet um [Ort-3] und weitere Gebiete mit Trinkwasser. Diese Kosten sind nicht kalkulierbar, der Bau dieses Gebäudes wurde so teuer kommen, dass er nicht mehr rentabel ist. Daraufhin wurde ein Gutachten eingeholt. Das Gutachten vom DI Johann W bescheinigt nur mehr einen Verkehrswert von € 23.600,00. Der GF Herr [X] war nach diesem Hiobsbotschaften nicht mehr an einen Bau interessiert und will das Grundstück verkaufen.

Auch deshalb wurde das Grundstück auch vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen umgegliedert und eine Teilwertabschreibung gem. 207 Abs. 1 UGB auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen. Gem. § 207 Abs 1. UGB ist die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert eine Mussbestimmung, und aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit auch im Steuerrecht Pflicht.

Aufgrund der verpflichteten Abwertung auf den Teilwert im Umlaufvermögen ist die Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt, (...)."

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht im April 2015 zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel

neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Im Beschwerdefall ist - wie den die Wiederaufnahme des Verfahrens begründenden Teilen des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen ist - im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen, dass das Aktiendepot und die Abrechnungen auf X lauteten und der Kaufpreis von der Beschwerdeführerin bezahlt wurde (woraus die belangte Behörde schloss, dass die Wertpapiere nicht Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin und deshalb die Teilwertabschreibungen nicht zulässig gewesen seien). Weiters ist neu hervorgekommen, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 das Grundstück um 120.000 Euro (14,23 Euro/m²) erworben hat, dass dieses Grundstück einen Buchwert von 142.842,20 Euro hatte, dass bei diesem Grundstück im Streitjahr 2011 eine Teilwertabschreibung von 119.242,20 Euro vorgenommen wurde und dass das wasserrechtliche (Rechtsmittel-)Verfahren bezüglich dieses Grundstückes noch nicht abgeschlossen war (woraus die belangte Behörde schloss, dass "zum Bilanzstichtag 31.12.2011 eine endgültige und dauerhafte Entwertung noch nicht eingetreten" und deshalb die Teilwertabschreibung nicht zulässig gewesen sei).

Für die Beurteilung, ob die die Kenntnis dieser (durch das Verwaltungsgericht ergänzungsfähigen) Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64, ÖStZB 1966, 62).

Zur Teilwertabschreibung der Wertpapiere:

Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen, noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können. Es darf aber nicht eine betriebliche Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter vorliegen, weil in diesem Fall die

Wirtschaftsgüter bereits zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensstärkung) zum Betriebserfolg beitragen. Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) ist ex ante zu beurteilen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, der gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen will, konkrete objektive Umstände darzulegen, aus denen sich die Förderung des Betriebes ergibt (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Dass die Kursentwicklung von Wertpapieren im Zeitpunkt ihrer Anschaffung ungewiss ist, schließt ihre Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen hingegen nicht aus (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205).

Sogar Risikovermögen kommt grundsätzlich auch als gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht. Die bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG eingeräumte Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürten Betriebsvermögen ist jedoch nicht schrankenlos. Von dieser Entscheidungsfreiheit darf kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden, dass Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (vgl. VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Sachverhaltsmäßig unstrittig ist, dass das Wertpapierdepot und die diesbezüglichen Abrechnungen auf den Namen von X lauteten. Die Kaufpreiszahlung für die Anschaffung der Wertpapiere erfolgte durch die Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde begründet ihre Feststellung, dass die Teilwertabschreibung der Wertpapiere körperschaftsteuerlich nicht zulässig sei, damit, dass die "Kaufabrechnungen" nicht vorgelegt worden seien und das Depot auf den Namen von X gelautet habe, dieser somit zivilrechtlicher Eigentümer der Wertpapiere sei. Die belangte Behörde gesteht jedoch zu, keine Zweifel daran zu haben, dass die Wertpapiere bereits zum Erwerbszeitpunkt (also zu einem Zeitpunkt, als der Kursverfall noch nicht absehbar war), in die Bücher der Beschwerdeführerin aufgenommen wurden.

Vor diesem sachverhaltsmäßigen Hintergrund einer durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentierten Erfassung der Wertpapiere als Betriebsvermögen einerseits und der von Seiten der belangten Behörde unbestritten gebliebenen Erklärung von Seiten der Beschwerdeführerin, dass das Wertpapierdepot aufgrund eines Irrtums der Bank (telefonischer Kaufauftrag) auf den Namen von X lautete, andererseits, war davon auszugehen, dass es sich bei den Wertpapieren um Betriebsvermögen gehandelt hat und die Teilwertabschreibung im Streitjahr als Betriebsausgabe anzuerkennen war. Da also die Kenntnis dieser (von der belangten Behörde zur Verfahrenswiederaufnahme herangezogenen) Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, waren die im Zuge der Außenprüfung festgestellten Umstände nicht geeignet, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 zu tragen.

Zur Teilwertabschreibung des Grundstückes:

Vorweg ist festzuhalten, dass es sich bei dem Grundstück - unbesehen einer allfälligen Veräußerungsabsicht aufgrund nach der Anschaffung eingetretener Umstände - um Anlagevermögen handelt.

Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 204 Abs. 2 UGB).

Eine Teilwertabschreibung hat allgemein eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung (vgl. zur ständigen Rechtsprechung: VwGH 25.06.2007, 2002/14/0085).

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Judikatur die Vermutung, dass die (gegebenenfalls um die AfA verminderten) Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann (nun: Unternehmer) angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Der Nachweis des niedrigeren Teilwertes obliegt dem die Teilwertabschreibung vornehmenden Unternehmer (VwGH 29.04.1992, 90/13/0228).

Unter einer Teilwertabschreibung allenfalls rechtfertigenden Fehlinvestition ist das erst nach der Anschaffung erfolgende Hervortreten von Umständen objektiver Natur, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, zu verstehen (VwGH 10.09.1998, 93/15/0051).

Teilwertabschreibungen können nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Die Bewertung ist für den Bilanzstichtag vorzunehmen. Es sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, dabei sind aber die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse und Einsichten hinsichtlich dieser Verhältnisse zu berücksichtigen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081).

Eine vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der nach § 5 EStG vorgenommenen Gewinnermittlung dieses späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden (VwGH 24.02.1999, 97/13/0065).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (vgl. zur ständigen Rechtsprechung: VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024).

Eine Teilwertabschreibung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes ist steuerlich dann anzuerkennen, wenn der Unternehmer dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten

des Wirtschaftsgutes in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen (VwGH 21.07.1998, 97/14/0084).

Der Teilwert eines Grundstückes bzw. einer Liegenschaft ist in der Regel durch die Liegenschaftsbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. zur Unternehmensbewertung: VwGH 26.02.2013, 2010/15/0022).

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. zur ständigen Rechtsprechung: VwGH 26.02.2013, 2010/15/0022).

Das Verwaltungsgericht hat von der Beschwerdeführerin gemäß § 269 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 138 BAO verlangt, in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln jene Umstände, die den Eintritt eines Wertverlustes im Streitjahr 2011 belegen, zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (siehe Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 15.09.2015).

Mit Schriftsatz vom 13.10.2015 hat die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin vorgebracht:

"Das Grundstück wurde am 1.10.2010 um s 120.000,00 gekauft. Das Grundstück wurde aufgeschlossen, Wasser und Strom zugeleitet. Der Buchwert danach betrug € 142.842,20.

Das Grundstück wurde ursprünglich gekauft, um es als Bauland nützen zu können. Noch im Jahr 2011 wurde ein Antrag auf Umwidmung in Bauland bei der Baubehörde 1. Instanz gestellt. Mit einer Umwidmung in Bauland war jedoch nicht zu rechnen.

Da eine Umwidmung des Grundstückes in Bauland nicht in Sicht war, ist Herr DI W in seinem 1. Gutachten vom 28.5.2012 davon ausgegangen, dass der Grundstückspreis des Grundstückes aufgrund fehlender Bewilligungen nur als jener für landwirtschaftliche Nutzung anzusehen ist. Deshalb die Abwertung und Interpretation als Fehlinvestition. Teilwertabschreibung zum 31.12.2011 in Höhe von € 119.242,20. Der Verkehrswert wurde mit € 23.600,00 zum 28.5.2012 von Herrn DI W beziffert.

Mittlerweile, Stellungnahme DI W vom 7.10.2015, ist das Grundstück laut gültigen Flächenwidmungsplan als Industriegebiet (I1) ausgewiesen. Zum 31.12.2011 war das Grundstück am Flächenwidmungsplan noch als Freiland ausgewiesen.

Von vollwertigem Bauland ist trotzdem nicht auszugehen, da Aufschließungserfordernisse fehlen. Siehe dazu auch Stellungnahme DI W vom 7.10.2015 und Mail der Gemeinde [Ort-1] vom 7.10.2015."

Der beigelegten Stellungnahme des Dipl. Ing. Johann W vom 07.10.2015 ist zu entnehmen:

"Stellungnahme zu obigen Grundstück bzgl. Verkehrswertgutachten vom 28.05.2012

Zur Zeit der Gutachtenserstellung lag ein Antrag auf Umwidmung des Grundstückes in Bauland vor und es war lt. Stellungnahme der Gemeinde und lt. Sachlage

(Hochwassergebiet etc.) nicht mit einer Umwidmung in Bauland innerhalb absehbarer Zeit zu rechnen.

Nunmehr ist das Grundstück im dzt. gültigen Flächenwidmungsplan als Industriegebiet 1 (I1) ausgewiesen, jedoch nicht als vollwertiges Bauland sondern als Aufschließungsgebiet (Steiermärkisches ROG § 29 Abs. 3).

Das heißt, das Bauland I1 kann nur unter Erfüllung aller Aufschließungserfordernisse konsumiert werden.

Lt. Bauamt der Gemeinde [Ort-1]-C sind die Aufschließungserfordernisse bis dato nicht erfüllt.

Anbei das Schreiben der Gemeinde [[Ort-1]] mit den im Zuge des FLÄWI festgelegten Aufschließungserfordernissen."

Dem beigelegten E-Mail der Gemeinde [Ort-1] vom 07.10.2015 ist zu entnehmen:

"Das von Ihnen genannte Grundstück liegt zum größten Teil im Aufschließungsgebiet (I1) 0,2 - 1,0.

Aufschließungserfordernisse:

- Konzept zur Abwasserbeseitigung*
- Lösung der Überflächenwasserbeseitigung*
- Äußere und innere Erschließung*
- Kanalanschluss und Trinkwasserversorgung*
- Hochwasserfreistellung - HW 30*
- Nähe zur Bahn und A2 bzw. Bahntrasse der geplanten steirische Ostbahn in Bezug auf die erf. Abstände beachten*
- Vorlage eines Projektes/Beurteilung Raumplaner, Sachverst."*

Im Beschwerdefall ist vorweg festzuhalten, dass zum Zeitpunkt des Kaufes des Grundstückes die Umwidmung in Bauland, Baugebiet Industriegebiet 1, bereits von Seiten der Verkäuferin angestrengt war (siehe Punkt 1 letzter Absatz des Kaufvertrages vom 01.10.2010) und diese Widmung nun besitzt (siehe Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 13.10.2015). Von Seiten der Beschwerdeführerin wurden weder im abgabenverwaltungsbehördlichen noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Dokumente aus den das Grundstück betreffenden Behördenverfahren vorgelegt, weshalb der Eintritt einer Wertminderung des Grundstückes anhand des Standes dieser Behördenverfahren zum Bilanzstichtag oder zu anderen Zeitpunkten nicht beurteilt werden konnte.

Mit dem Vorbringen im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 13.10.2015 und den beigelegten Unterlagen ist es der Beschwerdeführerin nicht gelungen, zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass erst nach der Anschaffung des betroffenen Grundstückes das Hervortreten von Umständen objektiver Natur, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, erfolgt ist. Weder das Vorbringen

noch die Unterlagen lassen erkennen, dass die im Schreiben der Gemeinde [Ort-1] aufgezählten "Aufschließungserfordernisse" erst nach der Anschaffung des Grundstückes hervorgetreten sind und - wären sie vorher bekannt gewesen - einen geringeren Kaufpreises zur Folge gehabt hätten. Dass der vereinbarte Kaufpreis für das Grundstück (aktuelle Widmung: Bauland, Baulandart Aufschließungsgebiet, Baugebiet Industriegebiet 1) im Vergleich zu anderen Grundstücken derselben Widmung zu hoch war, geht aus dem von Seiten der Beschwerdeführerin vorgelegten Sachverständigengutachten nicht hervor, weil dieses Gutachten (samt Ergänzung vom 12.05.2015) beim Wertvergleich von Freiland ausgeht.

Da vielfach erst der im Instanzenzug endgültige Ausgang eines behördlichen Verfahrens (wie hier das von der belangten Behörde zur Verfahrenswiederaufnahme herangezogene wasserrechtliche Verfahren) wertmindernden Einfluss auf ein Grundstück hat und von Seiten der Beschwerdeführerin für den gegenständlichen Fall mangels Vorlage von Unterlagen zu diesem Behördenverfahren nicht bewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde, dass ein solcher Einfluss bereits mit der erstinstanzlichen Erledigung der Wasserrechtsangelegenheit eingetreten war (z.B. bei völliger rechtlicher Aussichtslosigkeit eines Rechtsmittels), war der von der belangten Behörde zur Verfahrenswiederaufnahme herangezogene Umstand, dass das wasserrechtliche Verfahren noch nicht abgeschlossen war, geeignet, die Verfahrenswiederaufnahme zu tragen.

Die Zweckmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahme ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 303 BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses (das im Beschwerdefall in seinen Auswirkungen nicht geringfügig ist) ist, wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. Schon wegen des Gebotes der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO und dem nach der Aktenlage bestehenden Fehlen von Unbilligkeitsgründen war die Verfahrenswiederaufnahme durch die belangte Behörde zu verfügen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme des Verfahrens und zur Teilwertabschreibung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 18. November 2015