



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Michaela Schmutzer, Gerhard Mayerhofer und Mag. FH Oliver Bruckner im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der F.GmbH, (Bw.) vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH, 2340 Mödling, Bahnhofsplatz 1 A/1/3, vom 21. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Juli 2012 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) nach der am 26. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte am 31. Mai 2012 ein Nachsichtsansuchen ein und begehrte gemäß [§ 236 BAO](#) die Nachsicht der Körperschaftsteuer 2008 in der Höhe von € 89.571,23, der Anspruchszinsen 2008 in der Höhe von € 1.263,40 und der Aussetzungszinsen in der Höhe von € 7.939,29.

Die Körperschaftsteuernachforderung iHv EUR 89.571,23 resultiere aus der Feststellung der steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007. Laut Feststellung der Betriebsprüfung sei die Option zur Steuerpflicht gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) für die internationale Schachtelbeteiligungen F.F., nicht im Rahmen der Steuererklärung (Anm: für das Veranlagungsjahr 2006) ausgeübt worden. Dadurch komme es zu einer Nachversteuerung

von bisher vorgenommenen Teilwertabschreibungen in der Höhe von EUR 358.284.90. Die daraus resultierende Körperschaftsteuerbelastung betrage EUR 89.571,23.

Die Beteiligung an der F.F., sei im Jahr 2006 mit einem Verlust veräußert worden. Die Veräußerung der Beteiligung sei im Rahmen der Steuererklärung 2006 als steuerwirksam behandelt worden. In der Vergangenheit seien auf die Beteiligung Teilwertabschreibungen vorgenommen worden. Gemäß der Übergangsvorschrift des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) sei im Jahr 2006 mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 die Option auszuüben gewesen, ob Wertänderungen der Beteiligung als steuerwirksam zu behandeln seien.

Aus einem Versehen sei in der Körperschaftsteuererklärung 2006 weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die dem Formular K 10 entsprechende Aufstellung ausgefüllt worden.

Im Übrigen werde auf den in den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006-2009 sowie im UFS-Erkenntnis vom (UFS RV/2471-W/10) ausführlich dargelegten Sachverhalt verwiesen.

In seiner Entscheidung vom 12. April 2012 (UFS RV/2471-W/10) habe der Berufungssenat der UFS Außenstelle Wien begründet, dass durch die Nachversteuerung bzw. Nichtanerkennung der geltend gemachten Teilwertabschreibungen im Rahmen der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide gegen das zentrale Prinzip der Einkommensbesteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit verstoßen worden sei, wonach nur das erwirtschaftete Einkommen zu erfassen ist (Doralt/Toifl, EStG, § 2 Tz 1). Durch die Vorgehensweise des Finanzamtes sei dem endgültigen Wertverlust der Beteiligung nicht Rechnung getragen worden.

Die Ermessensübung habe sich auch am Zweck der Norm zu orientieren. [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) bzw. die Übergangsregelung des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) solle dem Steuerpflichtigen ein (einmaliges) Wahlrecht zwischen Steuerwirksamkeit und Steuerneutralität der Schachtelbeteiligung ermöglichen. Es könne daher keine Rede davon sein, dass die Bw. versucht habe, ungerechtfertigte Vorteile zu erlangen, sie habe lediglich eine Frist versäumt.

Schließlich sei bei der gegebenen Sachlage auch nicht strittig, dass die Bw. bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, was aber lediglich durch ein Versehen unterblieben sei.

Ausdrücklich komme der erkennende Senat daher zu dem Schluss, dass aus Billigkeitsgründen dem Interesse des Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft gegenüber dem Öffentlichen Interesse am Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben sei.

Die vom Gesetzgeber als Voraussetzungen für eine Nachsicht nach [§ 236 BAO](#) angesehene Unbilligkeit in der Einhebung sei daher bereits nach Auffassung des Berufungssenates gegeben.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe könne nach Lage des Falles eine persönliche oder eine sachliche sein (vgl. Ritz, [BAO](#) Kommentar, § 236, Rz 9). Es liege beides vor.

Persönliche Unbilligkeit liege nicht nur bei einer Gefährdung der Existenzgrundlagen vor. Es genüge, dass die Abstattung der Abgabenschulden mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden sei, die außergewöhnlich, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwerwiegend seien (vgl. Stoll, [BAO](#)-Kommentar, § 236, 2431).

Die Nachversteuerung bzw. Nichtanerkennung der geltend gemachten Teilwertabschreibung im Rahmen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2008 verstoße gegen das zentrale Prinzip der Einkommensbesteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, wonach nur das erwirtschaftete Einkommen zu erfassen sei (vgl. Doralt/Toifl, EStG, § 2 Tz 1). Durch die Nachsicht werde dem endgültigen Wertverlust der Beteiligung Rechnung getragen. Ohne die Nachsicht würden ca. 1.068 TEUR in den Jahren 2008 - 2012 der Besteuerung (Steuerbelastung 267 TEUR) unterzogen werden, ohne dass es sich dabei um ein erwirtschaftetes Einkommen handle. Wenn bereits der UFS die Steuerfolgen der Wiederaufnahme der Jahre 2006 – 2007 aus Billigkeitsgründen ablehne, wäre es ebenso unbillig, diese nachteiligen Steuerfolgen für die Jahre 2008-2012 bestehen zu lassen.

Neben der persönlichen Unbilligkeit sei aber auch sachliche Unbilligkeit gegeben. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege unter anderem vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (vgl. Ritz, [BAO](#)-Kommentar, § 236 Rz 11).

Zweck der Neuregelung der internationalen Schachtelbeteiligung in den §§ 10 Abs. 2 und 26a Abs. 16 KStG sei in EU-konformer Gestaltung die Verhinderung eines doppelten Steuervorteils:

Der steuerwirksamen Teilwertabschreibung solle nicht auch ein steuerneutraler Veräußerungsgewinn folgen. Grundsätzlich seien Wertänderungen von internationalen Schachtelbeteiligungen steuerlich unbeachtlich (§ 10 Abs. 2 KStG). Um den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Körperschaften Rechnung zu tragen, sei eine auf jede einzelne Schachtelbeteiligung bezogene Option zu Gunsten der vollständigen

Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung in § 10 Abs. 3 KStG verankert worden (vgl. erläuternde Bemerkungen zu Budgetbegleitgesetz 2003). Eine Entscheidung für oder gegen eine Option werde idR in Abhängigkeit von den Erwartungen an die zukünftige Wertentwicklung getroffen. Bei zu erwartenden Wertsteigerungen werde eine Option unterbleiben, im umgekehrten Fall werde sie ausgeübt (vgl. Kofler in Achatz Kirchmayr, KStG-Kommentar, § 10 Rz 240). Im vorliegenden Fall wäre eine bewusste Nichtausübung der Option zur Steuerwirksamkeit völlig widersinnig und nicht schlüssig gewesen. Im Jahr der Optionsausübung sei der Totalverlust unwiderruflich festgestanden. Es könne auch nicht die Absicht unterstellt werden, dass die F versucht habe, einen ungerechten Vorteil zu erlangen, sie habe lediglich eine Frist versäumt. Die Beteiligung sei im Jahr 2006 mit einem Verlust veräußert worden. Die Beteiligung an der F.F., sei ein wirtschaftlicher Totalverlust ohne Chance auf eine zukünftige Wertsteigerung gewesen. Es könne nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen sein, dass bei einem Nichtausüben der Option in dem Jahr, in dem bereits der Totalverlust festgestanden sei, durch das Vergessen des Ankreuzen eines Kästchens und einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für den Steuerpflichtigen ein erwirtschafteter, endgültiger Verlust aus der Beteiligung an der F.F. nicht steuerwirksam sei. Im konkreten Fall liege - wie oben ausgeführt - nach Ansicht des Bw. Unbilligkeit vor. Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliege, sei keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes. Seien alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liege die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, [BAO](#), § 236 Rz 15).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssten sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ([§ 20 BAO](#)).

Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Bei der Beurteilung des Begriffes der Billigkeit stehe im Nachsichtsverfahren der Hilfsbegriff der Nachsichtswürdigkeit, der persönlichen Würdigung also, im bedeutsamen Vordergrund (vgl. Stoll, [BAO](#)-Kommentar, § 236, 2444). Bei der Ermessensentscheidung sei das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. Tanzer/Unger, [BAO](#) Kommentar, [§ 236 BAO](#)).

Im gegenständlichen Fall sei nicht strittig, dass die Bw. bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte. Im vorliegenden Fall wäre eine

bewusste Nichtausübung der Option zur Steuerwirksamkeit völlig widersinnig und nicht schlüssig gewesen, sodass am eindeutigen Willen der Abgabepflichtigen kein vernünftiger Zweifel bestehen könne. Es könne daher der Bw. nicht unterstellt werden, aus irgendwelchen steuertaktischen Gründen auf die Option verzichtet zu haben oder ihren Willen unklar gelassen zu haben (siehe dazu auch oben).

Es sei ein erwirtschafteter, endgültiger Verlust aus der Beteiligung an der F.F., besteuert worden. Hätte die Bw. die eingeleitete Liquidation der F.F., zu Ende geführt, und hätte der Käufer die Liegenschaft erworben, wäre es zu keiner Nachversteuerung der bereits geltend gemachten Teilwertabschreibungen und des Veräußerungsverlustes gekommen. Im Jahr 2001 sei der "Markt" (der Kundenstock) und ein Teil der Anlagen verkauft und die Mitarbeiter an den Käufer übertragen worden. Am 18. Juni 2002 sei schließlich die Liquidation der F.F. beschlossen worden. Nach § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG blieben selbst nach dem gesetzlichen Grundkonzept steuerneutraler Beteiligungen tatsächliche und endgültige Vermögensverluste im Falle einer Liquidation der ausländischen Körperschaft steuerwirksam. Das im Eigentum der F verbliebene schwer kontaminierte Grundstück - die Kontaminierung sei bereits vom Vorbesitzer verursacht worden - hätte im Zuge der Liquidation verkauft werden sollen. Nach jahrelangen Verkaufsbemühungen habe der letztliche Käufer des "Grundstückes" jedoch den Kauf der Gesellschaft (Firmenmantel), anstatt nur das Grundstück zu kaufen, bevorzugt. Er habe die Absicht gehabt, die Gesellschaft wieder zu reaktivieren. Aus diesem Grund sei im Jahr 2006 der Firmenmantel, nicht aber das Grundstück selbst verkauft worden. Auch sei in die Ermessensentscheidung einfließen zu lassen, dass die Steuerpflichtige seinen Abgabenverpflichtungen immer nachgekommen sei.

Es werde daher beantragt, aus Billigkeitsgründen dem Interesse des Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft gegenüber dem Öffentlichen Interesse am Prinzip der Rechtswidrigkeit den Vorrang und dem Nachsichtsansuchen statt zu geben. Es werde ersucht, dabei das zu diesem Sachverhalt ergangene UFS- Erkenntnis (UFS v. 12.04.2012 RV/2471-W/IO) zu beachten. Im gegenständlichen Erkenntnis sei unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Falles auch der UFS zu diesem Schluss gekommen.

Der Antrag vom 31. Mai 2012 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 98.773,92 wurde mit Bescheid vom 19. Juli 2012 abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Nach [§ 236 Abs. 1 BAO](#) können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder eine sachliche sein. Die sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1998) 97/13/0237) in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt; der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Nach dem Vorbringen im Nachsichtsansuchen sei aus einem Versehen in der Körperschaftsteuererklärung 2006 weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die für das betreffende Jahr elektronisch vorgesehene Aufstellung KIO für Schachtelbeteiligungen ausgefüllt worden. Mit der Behauptung, es wäre unbillig, die dadurch entstehenden nachteiligen Steuerfolgen für die Jahre 2008 bis 2012 bestehen zu lassen, macht die Antragstellerin im Ergebnis Umstände geltend, die den Bereich der abgabenrechtlichen Gestaltungsfreiheit tangieren, zumal Härtefälle durch die in [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) verankerte Optionsmöglichkeit ausgeschlossen werden. Die Bw. hat spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 weder eine explizite noch eine schlüssige Option gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) rechtswirksam abgegeben (zum Sacherhalt siehe auch UFSW, GZ RV/2471-W/10 vom 12.04.2012). Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, von der Antragstellerin nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, kann daher gegenständlich keine Rede sein. Vom Abgabepflichtigen gewählte Gestaltungsmöglichkeiten können nicht deswegen zur Annahme einer Unbilligkeit in der Einhebung führen, weil sie zu einer Abgabenbelastung führen, die sich bei einer anderen Ausgestaltung vermeiden hätten lassen, Hierauf braucht aber nicht näher eingegangen zu werden, weil das Verfahren nach [§ 236 Abs. 1 BAO](#) nicht dazu dient, die aus einer bestimmten Gestaltung folgende Abgabenvorschreibung im Hinblick auf eine allenfalls vorteilhaftere Alternative zu korrigieren,

Die im Antrag behauptete (sachliche) Unbilligkeit ist lediglich Ausfluss der geltenden Anordnung des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#), wonach die Optionserklärung zur Steuerpflicht einer international en Schachtelbeteiligung ([§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#)) spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 abgegeben werden muss.

Nach dem Willen des Gesetzgebers kann die Option nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 nicht mehr ausgeübt werden (vgl. dazu UFSL, GZ RV/0518-L/11 vom 21.12.2011). Es ist daher nicht ersichtlich, dass die Nichtausübung des

Optionsrechtes zur Steuerpflicht iSd [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) im vorliegenden Fall zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hatte. Härten, die sich unabhängig von der Lage des einzelnen Falls schon aus dem Gesetz ergeben, begründen keine Unbilligkeit iSd [§ 236 Abs. 1 BAO](#) (vgl. VwGH 19. 2. 1985, 84/14/0087). Eine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, liegt nicht vor. Die persönliche Unbilligkeit im Sinne des [§ 236 Abs. 1 BAO](#) ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Die Entscheidungsfindung bezüglich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit bedingt eine detaillierte Kenntnis der gesamten Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Nachsichtswerbers. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Antragstellerin sind dem Ansuchen keine Angaben zu entnehmen.

Da weder das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit noch einer persönlichen Unbilligkeit aufgezeigt werden konnte, war das Ansuchen aus Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

Am 21. August 2012 wurde gegen den Abweisungsbescheid Berufung erhoben und ausgeführt:

„Das Nachsichtsansuchen ist von der Finanzverwaltung als unbegründet abgewiesen worden, da nach ihrer Ansicht keine Unbilligkeit vorliege. Wie dem Nachsichtsansuchen zu entnehmen ist, resultiert die Körperschaftsteuernachforderung iHv EUR 89.571,23 aus der Feststellung der steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007. Laut Feststellung der Außenprüfung ist die Option zur Steuerpflicht gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) für die internationale Schachtelbeteiligungen F.F. nicht im Rahmen der Steuererklärung (Anm.: für das Veranlagungsjahr 2006) ausgeübt worden. Dadurch kommt es zu einer Nachversteuerung von bisher vorgenommenen Teilwertabschreibungen in Höhe von EUR 358.284,90. Die daraus resultierende Körperschaftsteuerbelastung beträgt EUR 89.571,23.

Die Beteiligung an der F.F. wurde im Jahr 2006 mit einem Verlust veräußert. Die Veräußerung der Beteiligung wurde im Rahmen der Steuererklärung 2006 als steuerwirksam behandelt. Gemäß der Übergangsvorschrift des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) war im Jahr 2006 mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 die Option auszuüben - zu einem Zeitpunkt also, bei dem bereits der Totalverlust feststand - ob Wertänderungen der Beteiligung als steuerwirksam zu behandeln sind. Aus einem Versehen wurde aber in der Körperschaftsteuererklärung 2006 weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die dem Formular KIO entsprechende Aufstellung ausgefüllt. Im Übrigen verweisen wir auf den in unseren Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006- 2009 sowie in der UFS-Entscheidung vom 12.04.2012 (UFS RV/2471-W/10) ausführlich dargelegten Sachverhalt. In unserem Nachsichtsansuchen haben wir bereits ausgeführt, dass

in der zu diesem Sachverhalt ergangenen UFS-Entscheidung (UFS RV/2471-W/[IO](#)) der Berufungssenat der Außenstelle Wien zu dem Schluss gekommen ist, dass aus Billigkeitsgründen dem Interesse des Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des aufgehobenen Bescheides gegenüber dem öffentlichen Interesse am Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben ist. Der UFS begründet dies folgendermaßen, „dass durch die Nachversteuerung bzw. Nichtanerkennung der geltend gemachten Teilwertabschreibungen im Rahmen der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide gegen das zentrale Prinzip der Einkommensbesteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit verstoßen wird, wonach nur das erwirtschaftete Einkommen zu erfassen ist (Doralt/Toifl, EStG, § 2 Tz 1). Durch die Vorgehensweise des Finanzamtes wurde dem endgültigen Wertverlust der Beteiligung nicht Rechnung getragen. "

Die Ermessensübung (Anmerkung: betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens) hat sich auch am Zweck der Norm zu orientieren. [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) bzw. die Übergangsregelung des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) soll dem Steuerpflichtigen ein (einmaliges) Wahlrecht zwischen Steuerwirksamkeit und Steuerneutralität der Schachtelbeteiligung ermöglichen. Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Bw. versucht habe, ungerechtfertigte Vorteile zu erlangen, sie hat lediglich eine Frist versäumt. Schließlich ist bei der gegebenen Sachlage auch nicht strittig, dass die Beschwerdeführerin bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, was aber lediglich durch ein Versehen unterblieben ist! Betreffend unsere Ausführungen über das Vorliegen der persönlichen und sachlichen Unbilligkeit verweisen wir auf unser Nachsichtsansuchen vom 31.05.2012. Im Folgenden wollen wir zusätzlich noch zu den vom Finanzamt in der Abweisung der Nachsicht angeführten Punkten Stellung nehmen:

In der Abweisung führt das Finanzamt aus, dass eine vom Abgabepflichtigen gewählte Gestaltungsmöglichkeit nicht zur Annahme einer Unbilligkeit in der Einhebung führen kann. Die Finanzverwaltung erkennt, dass im konkreten Fall nicht von einer Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wurde. Dies hat auch der UFS mit seinem Spruch bestätigt, in dem er ausführt: "Schließlich ist bei der gegebenen Sachlage auch nicht strittig, dass die Beschwerdeführerin bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, was aber lediglich durch ein Versehen unterblieben ist." Im vorliegenden Fall wäre eine bewusste Nichtausübung der Option zur Steuerwirksamkeit völlig widersinnig und nicht schlüssig gewesen. Die Beteiligung wurde im Jahr 2006 mit einem Verlust veräußert. Zum Zeitpunkt zu dem die Option auszuüben war, war der Totalverlust ohne Chance auf zukünftige Wertsteigerung bereits eingetreten. Es kann auch nicht die Absicht unterstellt werden, dass die F versucht hat, einen ungerechten Vorteil zu erlangen, sie hat lediglich eine Frist versäumt. Im Rahmen der Betriebsprüfung 2001 - 2003 wurden auf die

Beteiligung F.F., Darlehen und Zinsen aus Darlehen in Höhe von EUR 1.209.095,69 und EUR 56.080,78 aktiviert. Der Klient hat dagegen in Hinblick auf die Siebentelabsetzung nicht das Rechtsmittel der Berufung eingelegt. Die Finanzverwaltung führt in der Abweisung aus, dass es nicht ersichtlich ist, dass die Nichtausübung des Optionsrechts zur Steuerpflicht iSd § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG im vorliegenden Fall zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis führt. Dabei verkennt auch die Finanzverwaltung den Zweck der Norm. Zweck der Neuregelung der internationalen Schachtelbeteiligung in den §§ 10 Abs. 2 und 26a Abs. 16 KStG war die Verhinderung eines doppelten Steuervorteils. Der steuerlichen Teilwertabschreibung soll nicht auch ein steuerneutraler Veräußerungsgewinn folgen. Die Option wurde verankert, um den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Gesellschaften Rechnung zu tragen (vgl. Erläuternde Bemerkungen zu Budgetbegleitgesetz 2003). Im konkreten Fall war zum Zeitpunkt der Optionsausübung der Totalverlust bereits verwirklicht. Es kann nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen sein, dass bei einem Nichtausüben der Option in dem Jahr, in dem bereits der Totalverlust feststand, durch das Vergessen des Ankreuzens eines Kästchens und einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für den Steuerpflichtigen ein erwirtschafteter, endgültiger Verlust aus der Beteiligung an der F.F. nicht steuerwirksam ist. Aber auch wenn die Abgabensfestsetzung dem Gesetz entsprechen würde, so kann doch die in der Sache gelegene Unbilligkeit zu einer Nachsicht führen (vgl. Stoll, [BAO-Kommentar](#), § 236, 2429). Die Finanzverwaltung führt in der Abweisung aus, dass Voraussetzung für eine sachliche Unbilligkeit ein außergewöhnlicher, von der Antragstellerin nicht beeinflussbarer Geschehensablauf ist, was nach Ansicht der Finanzverwaltung beim konkreten Sachverhalt nicht vorliege. Dabei bezieht sich die Finanzverwaltung auf das VwGH-Erkenntnis 97/13/0237 vom 24.02.1998. Im VwGH-Erkenntnis 97/13/0237 hat die Beschwerdeführerin die Aussetzung einer Abgabenschuld beantragt. Für die in diesem Zusammenhang angefallenen Aussetzungszinsen hat sie um Nachsicht ersucht. Dieser Sachverhalt ist mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Die Beschwerdeführerin hat sich im zitierten VwGH-Erkenntnis bewusst entschieden, die Aussetzung zu beantragen. Auch dienen Aussetzungszinsen dazu einen konkreten Zinsvorteil auszugleichen. In unserem Fall wurde nicht bewusst die Option zur Steuerwirksamkeit der einzigen internationalen Schachtelbeteiligung nicht ausgeübt. Vielmehr wurde durch die steuerliche Vertretung ihrer Meinung nach die Option gehörig ausgeübt durch Befüllen der KZ 9296 und lediglich durch ein Versehen das Kästchen auf Seite 1 nicht angekreuzt (vgl. auch Berufung). Durch die steuerwirksame Behandlung der Veräußerung der Beteiligung war man der Ansicht, die Option ausgeübt zu haben. Auch wurde im konkreten Fall kein Vorteil (wie zB. Zinersparnis im VwGH-Erkenntnis 97113/0237) lukriert. Der Sachverhalt ist daher mit dem zitierten VwGH-Erkenntnis nicht vergleichbar. Im konkreten Fall

müssen die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt werden, wie dies auch der UFS in seiner Entscheidung vom 12.04.2012 vertritt.

Daher stellen wir den Antrag, den Bescheid wie folgt abzuändern: Anerkennung der vorliegenden Unbilligkeit und Bewilligung der Nachsicht betreffend die Körperschaftsteuernachforderung 2008 in Höhe von EUR 89.571,23 und die dafür vorgeschriebenen Anspruchszinsen 2008 in Höhe von EUR 1.263,40 und Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 7.939,29 nach [§ 236 BAO](#). Wir ersuchen um unmittelbare Vorlage der Berufung zur Entscheidung an den zuständigen Unabhängigen Finanzsenat. Wir beantragen die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. [§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#). Wir beantragen eine mündliche Berufungsverhandlung gem. [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#)."

In der am 26. September 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich im gegenständlichen Verfahren betreffend Abgabennachsicht gem. [§ 236 BAO](#) um ein "Abzweigungsverfahren" zur Berufungsentscheidung des UFS vom 12.4.2012 in der Abgabensache handle, im Rahmen dessen der UFS die Wiederaufnahme des Verfahrens zugunsten der Bw. im Ermessen entschieden habe, mit dem Verweis, dass hier zugunsten der Bw. zu würdigende Billigkeitsgründe vorlägen. Wie bereits schriftlich ausgeführt, handle es sich im Zusammenhang mit der Nichtausübung der Option gem. § 10 Abs. 3 KStG um ein Versehen der steuerlichen Vertretung bei der elektronischen Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006, welche für dieses Jahre erstmalig elektronisch erfolgen musste. Im Rahmen der Abgabenfestsetzung sei für die beiden vorangegangenen Abgabengahre eine Unbilligkeit in der Abgabenfestsetzung gesehen und daher die beiden vorangegangenen Jahre zugunsten der Bw. stattgebend entschieden worden. Die Konsequenz dieses Versehens sei nunmehr, dass für eine im Jahr 2006 mit Totalverlust ausgeschiedene internationale Schachtelbeteiligung sich im Jahr 2008 ein Siebentel der ursprünglich geltend gemachten Teilwertabschreibung gewinnerhöhend ausgewirkt habe.

Im gegenständlichen Fall habe das Vergessen des Ankreuzens der Option gem. § 10 Abs. 3 KStG nicht die Konsequenz, dass der Steuerbescheid von der Erklärung abgewichen wäre, sondern erst viel später im Rahmen der BP sei dieses Versehen aufgedeckt und die entsprechende Körperschaftsteuernachforderung vorgeschrieben worden.

Auf Befragen wurde das Berufungsbegehren dahingehend konkretisiert, dass persönliche Unbilligkeit in der Einhebung im gegenständlichen Fall nicht eingewendet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Gemäß [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet Absatz 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Unstrittig ist, dass eine abgabenbehördliche Prüfung zu einer Körperschaftsteuernachforderung für das Jahr 2008 geführt hat und die dem Nachsichtsansuchen zu Grunde liegenden Abgabenschuldigkeiten (Körperschaftsteuer 2008, Anspruchszinsen 2008, Aussetzungszinsen 2008) fällig geworden sind.

Nach dem Wortlaut des [§ 236 BAO](#) ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit im Sinne des [§ 236 Abs. 1 BAO](#) kann eine "sachlich" oder "persönlich" bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Zur Frage der sachlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0154 folgende Aussage getroffen:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, a.a.O., Seite 2437, angeführten Zitate) kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten [§ 236 BAO](#) grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Wenn auch eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles anzunehmen sein könnte, wenn eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften vorliegt, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, also der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führt, die der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen (Stoll, a.a.O., Seite 2438, mwH.), können diese Überlegungen im vorliegenden Fall nicht zur begehrten Nachsicht führen.“

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (siehe z.B. VwGH 91/14/0079 vom 8. März 1994) ausführt, dient eine Nachsicht nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Berufungen, nachzuholen. Der Unbilligkeitstatbestand des [§ 236 BAO](#) stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1996, Zl. 93/17/0007).

Das Vorbringen, dass der Körperschaftsteuerbelastung ein Fehler eines steuerlichen Vertreters beim Ausfüllen der Erklärungen zu Grunde lag und der Umstand, dass dies zu einer erheblichen Steuermehrbelastung geführt hat, ist in diesem Zusammenhang irrelevant und nicht mehr weiter zu prüfen, da kein offenkundiger Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen vorliegt.

Vielmehr bringt die Bw. damit vor, dass die eingetretene Belastungswirkung auf einer Disposition des für sie handelnden Steuerberaters beruht und daher sehr wohl beeinflussbar war (siehe dazu beispielsweise VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0151).

Überspitzt in der Argumentation der Vertretung weitergedacht, müsste sonst jeder Fehler einer Steuerberatungskanzlei bis zur Versäumung einer Rechtsmittelfrist durch einen

steuerlichen Vertreter zu einer Überprüfbarkeit der dadurch in Rechtskraft erwachsenen Abgabennachforderung im Sinne einer sachlichen Unbilligkeit für seinen Mandanten führen, was so zu Lasten der Allgemeinheit naturgemäß nicht normiert sein kann, sondern klarerweise dem zivilen Rechtsbereich (Vertragsverhältnis zwischen Mandanten und Vertreter) unterliegt.

In der Einhebung der Abgabenschuld ist keine sachliche Unbilligkeit zu erblicken.

Dass keine persönliche Unbilligkeit vorliegt, wurde in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

Da das Nachsichtsgesuch bereits wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aus Rechtsgründen abzuweisen war, bleibt für eine Ermessensentscheidung dies falls kein Raum.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 26. September 2013