



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, KomzLR. Elfriede Fischer und Johann Gamper über die Berufungen der X. GmbH, Adr., vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1A/1/3, vom 21. April 2010 und vom 25. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 24. März 2010, 29. März 2010 und 5. Mai 2010 betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO für die Jahre 2006 und 2007 sowie betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 21. März 2012 in 2620 Neunkirchen, Hauptplatz 1, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für die Jahre 2006 und 2007 werden aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 bleibt unverändert.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft, die im Jahr 1998 eine Beteiligung an einer Gesellschaft in Frankreich erwarb. Die Beteiligung wurde mit 31. Dezember 2006 verkauft.

Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer **Außenprüfung** der Jahre 2005 bis 2007 ist festgehalten, dass die Bw. die Option zur Steuerpflicht gemäß § 10 Abs. 3 KStG für internationale Schachtelbeteiligungen im Rahmen der Steuererklärung nicht ausgeübt habe. Es komme daher zu einer Nachversteuerung von bisher vorgenommenen Teilwertabschreibungen in Zusammenhang mit der Beteiligung an der Fa. X. S.A., Frankreich.

In einer weiteren berichtigenden Niederschrift wird der Sachverhalt im Detail dargestellt und ausgeführt, dass die Bw. die Abgabenerklärung 2006 mittels Finanz Online eingebracht habe, wobei weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die dem Formular K10 entsprechende Seite im Onlinesystem ausgefüllt worden sei. Das Formular K10 sei auch nicht in Papierform beim Finanzamt abgegeben worden. Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2006, bei der in der Aufgliederung unter der KZ 9296 der Vorzug des siebenten Siebentels des Veräußerungsgewinnes der X. S.A. in Höhe von 15.944,56 € aufscheine, sei der Betriebsprüferin erst zu Prüfungsbeginn übergeben worden.

Gemäß § 133 Abs. 2 BAO seien die Abgabenerklärungen unter Verwendung der amtlich aufgelegten Vordrucke abzugeben. Das bedeute, dass zum Ausdruck des Willens des Abgabepflichtigen eben diese Formulare entsprechend auszufüllen seien, und für den Fall, dass in einem solchen Formular auf ein weiteres Formular hingewiesen werde (wie im konkreten Fall auf K10), dieses ebenfalls zu verwenden sei. Auch bei Erklärungsabgaben über Finanz Online seien die entsprechenden Eingabefelder zu verwenden. Durch die gewählte Vorgangsweise komme der Wille der Bw. nicht eindeutig zum Ausdruck und außerdem seien dem Finanzamt nicht alle Informationen bekannt gegeben worden, die aus dem jährlich auszufüllenden Formular K10 zur Verfügung stehen sollen, nämlich die genaue Bezeichnung der Beteiligung, ihre Registernummer, den Anschaffungs-/Entstehungszeitpunkt und gegebenenfalls den Abgangszeitpunkt. Daher werde die Veräußerung der Beteiligung als steuerneutral behandelt und ab dem Veranlagungsjahr 2006 eine Nachversteuerung der Siebentelabschreibungen und Aufwendungen iZm der Beteiligung vorgenommen. Nach einer detaillierten rechnerischen Darstellung der von der Betriebsprüferin vorgenommenen Erfolgserhöhungen wird festgehalten, dass die Sachverhaltsdarstellung des steuerlichen Vertreters sich mit dem von der Betriebsprüferin ermittelten Sachverhalt deckt.

Die Betriebsprüferin hat weiters den verfahrensrelevanten Sachverhalt in einem Aktenvermerk im Arbeitsbogen (Bl. 303) festgehalten, wonach ihr Seitens der Bw. am 23. Februar 2009 mitgeteilt worden sei, dass die Veräußerung der Beteiligung an der X. S.A. im Jahr 2006 als steuerpflichtig behandelt worden sei. An Hand der bis Prüfungsbeginn am 31. März 2009 vorliegenden Unterlagen (Steuerakt und Bilanzen) sei dieses aber nicht erkennbar gewesen.

Erst aus der zu Prüfungsbeginn übergebenen Mehr-Weniger-Rechnung sei ersichtlich, dass es sich um steuerliche Korrekturen in Zusammenhang mit der Veräußerung der X. S.A. handle und somit der Wille zur Ausübung der Option zum Ausdruck komme. Der unter Kennzahl 9296 eingetragene Betrag sei von der Bw. wie folgt aufgeschlüsselt worden, wobei die Berechnung des Veräußerungsgewinns und des vorgezogenen Siebentels nach Ansicht der Betriebsprüferin korrekt erfolgt sei:

9296	6./7 der Abschreibungen und Verluste nach § 12 (3) 2 KStG		
	7./7 aus 2000 Verkauf Bet. H. für 2001-2006	- 19.725,48	
	6./7 aus 2001 korr TWA X. SA 2002-2007	- 103.818,19	
	5./7 aus BP 2002 Forderung X. SA 1.265.176,48	- 180.739,50	
	Veräußerungsgewinn X. SA → Vorzug Teil 7/7	- 15.944,56	-320.227,73

Auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt das Körperschaftsteuerverfahren für 2006 und 2007 wieder auf und es ergingen neue Sachbescheide.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die abgeänderten Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 eine **Berufung** ein. Zum Sachverhalt führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bw. die Beteiligung an der X. S.A. im Jahr 1998 erworben habe. Das Grundkapital habe 334.080 € betragen, die Bw. habe die Mehrheit der Aktien besessen. Aufgrund der schlechten Wirtschaftsentwicklung habe die X. S.A. im Jahr 2001 den „Markt“ (den Kundenstock) und einen Teil der Anlagen verkauft. Am 18. Juni 2002 sei die Liquidation beschlossen worden. Im Jahr 2006 wurde schließlich der Firmenmantel an die B. verkauft.

Die ursprünglichen Anschaffungskosten von 726.727,33 € seien im Jahr 2001 aufgrund des vollständigen Wertverfalls zur Gänze teilwertberichtigt und diese Abschreibung auf die Jahre 2001 – 2007 zu je einem Siebentel aufgeteilt worden. Die im Rahmen der vorigen Betriebsprüfung auf die Beteiligung aktivierten Darlehen und Zinsen auf Darlehen seien ebenfalls zur Teilwertabschreibung zugelassen und auf die Jahre 2002 – 2008 gesiebertelt worden.

Der Kaufpreis für den Verkauf an die B. zum 31. Dezember 2006 habe 200.000 € betragen. Die Bw. habe gleichzeitig auf Forderungen gegenüber der X. S.A. mit einem Buchwert von 184.054,44 € verzichtet. Dieser Forderungsverzicht sei auf die Beteiligung aktiviert und als nachträgliche Anschaffungskosten dem Verkaufserlös gegenübergestellt worden. Daraus resultiere ein Veräußerungsgewinn von 15.944,56 €, der in der Körperschaftsteuererklärung 2006 als steuerpflichtig behandelt worden sei. Dies sei daraus ersichtlich, dass sowohl die KZ

9302 „steuerfreie Wertänderungen gemäß § 10 Abs. 3“ nicht befüllt worden sei als auch aus der beigefügten Mehr-Weniger-Rechnung.

Damit sei im Zuge der Steuererklärung für 2006 die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit iSd § 10 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 ausgeübt worden. Auf das Ankreuzen des Kästchens auf Seite 1 des Formulars K1 und die Beilage K10 sei jedoch vergessen worden. Für die Geltendmachung der Siebentel seien die KZ 9294 und 9296 des Erklärungsformblatts K1 für den Nachvollzug einer Optionsausübung entscheidend (vgl. *Schlager*, SWK 9/2010, T 38).

Die Optionserklärung sei gemäß § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 „*spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006*“ abzugeben. Mit dieser Wortwahl sei nicht vorgegeben, wie die Optionserklärung auszusehen habe und in welcher Form sie abzugeben sei. Dieser gesetzlichen Bestimmung sei mit der elektronischen Steuererklärung hinreichend Rechnung getragen worden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters gehe aus der Formulierung „mit der Steuererklärung“ hervor, dass aus der gesamten Steuererklärung einschließlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses hervorgehen müsse, dass die Option ausgeübt worden sei. Es könne nicht formal darauf ankommen, ob ein Kästchen des Erklärungsformulars angekreuzt worden sei oder nicht. Darüber hinaus sei die Ausübung der Option aus der Geltendmachung der Siebentel in dem Teil des Erklärungsformulars, das die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Inhalt habe, nämlich der KZ 9296 eindeutig erkennbar. Die Ansicht der Betriebsprüfung sei hingegen nicht überzeugend, wonach das Nicht-Setzen einer Markierung im Stammdatenteil des Formblattes die deutliche und auch dem Aufbau des Formblattes entsprechende unmissverständliche Optionsausübung außer Kraft setzen könne.

Bei einer wörtlichen und grammatikalischen Auslegung des § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 könne die Option auch schlüssig mit der Steuererklärung ausgeübt werden. Das ergebe sich auch e contrario aus § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 hinsichtlich der Geltendmachung des Forschungsfreibetrages. Hier sei vorgesehen, dass der Freibetrag **in** der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen werde. Eine Berichtigung sei bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Eine gleichlautende Vorschrift finde sich in § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 zum Bildungsfreibetrag, der auf die zitierte Bestimmung verweise. Das Erfordernis einer Berichtigung einer irrtümlich unterlassenen Eintragung würde dem Steuerpflichtigen auch sofort auffallen, weil das steuerliche Ergebnis im Veranlagungsbescheid vom erklärten Ergebnis abweiche. Eine derartige Abweichung sei jedoch im Falle einer irrtümlich unterlassenen Optionserklärung im vorgesehenen Feld des Körperschaftsteuerformulars nicht erkennbar, weil das Ergebnis der Veranlagung der vorangehenden Steuerberechnung entspreche. Auch aus diesem Grund sei eine differenzierte Auslegung geboten.

Dem Einwand der Betriebsprüfung, dass durch die Vorgangsweise der Bw. dem Finanzamt nicht alle Informationen bekannt geworden seien, die aus dem Formular K10 hervorgehen sollten, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass in Hinblick auf den Verkauf der Beteiligung im Jahr 2006 diese Informationen wohl nicht mehr von Bedeutung für die endgültige Anerkennung der historischen Teilwertabschreibung sein können. Darüber hinaus sei diese einzige internationale Schachtelbeteiligung der Bw. dem Finanzamt durch die vorangegangene Betriebsprüfung hinreichend bekannt gewesen.

§ 133 Abs. 2 BAO könne nicht zur Ablehnung der von der Bw. getroffenen Option herangezogen werden, da Lehre, Judikatur und idR auch die Verwaltungspraxis einen materiellen Abgabenerklärungsbegriff vertreten. Bei manchen Investitionsbegünstigungen habe das Verzeichnis ausdrücklich als Abgabenerklärung gegolten. Dies liege bei der unwiderrufbaren § 10 Abs. 3 KStG-Option nicht vor. Durch die Pflicht zur Verwendung von Vordrucken solle lediglich die Einheitlichkeit und auch ein umfassender Hinweis auf den Umfang der Offenlegungspflicht gewährleistet sein (*Ritz*, BAO, § 133 Rz 8). Die Offenlegung der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen sei in den dafür vorgesehenen Kennziffern des Formulars K1 vollständig erfolgt. Die Beteiligung, deren (endgültige) Wertänderung und die Veräußerung der Beteiligung gehen aus dem abgegebenen Jahresabschluss und der Körperschaftsteuererklärung eindeutig hervor. Es sei vollständig erkennbar, dass die Wertänderung steuerwirksam in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer eingeflossen sei.

Darüber hinaus sei die Übergangsbestimmung des § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 auf im Jahr 2006 veräußerte internationale Schachtelbeteiligungen nicht anwendbar, weil die Beteiligung am Ende des Jahres 2006 nicht mehr im Bestand der Bw. gewesen sei. Nach Rz 565e KStR 2001 trete bei vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften die Steuerneutralität bereits im Jahr 2006 ein, wenn für 2006 keine Option erfolge. Dies sei rechtswidrig. Die Einbeziehung im Wirtschaftsjahr 2006 veräußerter internationaler Schachtelbeteiligungen in die Verpflichtung zur Optionsausübung sei erst durch den Wartungserlass 2004 zu den KStR 2001 erfolgt. In der ursprünglich ergangenen Rz 565e war für vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften vorgesehen, dass bei Nichtabgabe einer Optionserklärung mit der Erklärung 2006 alle bis Ende 2006 steuerwirksam erfolgten Abschreibungen beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr nachzuversteuern seien. Dies bedeute, dass nach der ursprünglichen Auslegung im Jahr 2006 veräußerte Beteiligungen für Zwecke deren Steuerwirksamkeit nicht zu optieren seien.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme sei verfahrensrechtlich einzuwenden, dass die Rechtsauslegung der Betriebsprüfung und die vorgenommene Interessensabwägung eine zur

Größe des Verschuldens unverhältnismäßige Rechtsfolge bewirke. Dies sei eine überschießende Rechtsauslegung und verstoße gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot und sei verfassungswidrig. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) sei aus nachfolgenden Gründen keineswegs der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Wenn Parteienrechte missachtet werden, seien gravierende Verletzungen von Verfahrensvorschriften auch als Verstöße gegen das Willkürverbot zu deuten (*Öhlinger*, Verfassungsrecht, 7. Auflage, S. 351). Das in den entsprechenden Kennzahlen des Formulars K1 offengelegte Veräußerungsergebnis und die weiteren Siebentel sollten jedenfalls den Parteiwillen unmissverständlich vermitteln, auch wenn das im Stammdatenteil zu setzende Zeichen übersehen worden sei.

Im vorliegenden Fall wäre eine bewusste Nichtausübung der Option völlig widersinnig und nicht schlüssig gewesen, sodass am Willen der Bw. wohl kein Zweifel bestehen könne. Die Beteiligung an der X. S.A. sei unbestritten ein wirtschaftlicher Totalverlust ohne Chance auf zukünftige Wertsteigerung gewesen. Es könne der Bw. daher nicht unterstellt werden, aus irgendwelchen steuertaktischen Gründen auf die Option verzichtet oder ihren Willen unklar gelassen zu haben. Zweck der Neuregelung der internationalen Schachtelbeteiligung sei in EU-konformer Gestaltung die Verhinderung eines doppelten Steuervorteils gewesen: Der steuerwirksamen Teilwertabschreibung solle nicht auch ein steuerneutraler Veräußerungsgewinn folgen.

Die besonderen Umstände des gegenständlichen Einzelfalles seien nicht ausreichend berücksichtigt worden. Die Beurteilung des bundesweiten Fachbereiches zu einem anderen, völlig anders gelagerten Fall sei unreflektiert übernommen worden. Diese Stellungnahme sei im Zuge der Betriebsprüfung der Bw. nicht zur Einsichtnahme vorgelegt worden.

Die Auslegung in den angefochtenen Bescheiden verstoße auch gegen das verfassungsrechtliche Grundprinzip der Leistungsfähigkeit, im Konkreten gegen das objektive Nettoprinzip. Danach sei nur das erwirtschaftete Einkommen zu erfassen. Auf Grund der Nichtanerkennung der Option sei ein von der Bw. erwirtschafteter, endgültiger Verlust besteuert worden. Wäre die bereits eingeleitete Liquidation der X. S.A. zu Ende geführt worden und hätte der Käufer unmittelbar die Liegenschaft erworben, wäre § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 anzuwenden, wonach selbst bei steuerneutralen Beteiligungen tatsächliche und endgültige Vermögensverluste im Falle einer Liquidation der ausländischen Körperschaft steuerwirksam bleiben. Der Gesetzgeber habe also den verfassungsrechtlich gebotenen Ausnahmefall vom neuen Prinzip der Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen erkannt.

In der Folge führte das Finanzamt die Veranlagung zur **Körperschaftsteuer für 2008** gemäß der übermittelten Steuererklärung durch. Nachdem der steuerliche Vertreter der Bw. das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt hatte, dass die Körperschaftsteuererklärung 2008 ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung erstellt wurde, hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit auf. Den im Erstbescheid berücksichtigten (unter der KZ 9296 „1/7 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2“ eingetragenen) Betrag in Höhe von -180.739,50 € änderte das Finanzamt auf +177.545,40 € und erließ einen neuen Körperschaftsteuerbescheid. Der steuerliche Vertreter brachte eine gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gerichtete **Berufung** ein und wiederholte sein Vorbringen betreffend die Vorjahre.

In der am 21. März 2012 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass das Veranlagungsjahr 2006 das erste Jahr gewesen sei, für das die Steuererklärungen elektronisch per Finanz Online einzureichen war. Hierfür verwenden Wirtschaftstreuhandkanzleien eigene Programme, die die Daten dann exportieren. Zunächst seien die Stammdaten ausgefüllt worden, erst in weiterer Folge sei die Gewinnermittlung Gegenstand der Eintragungen gewesen. Da die Optionserklärung bereits in den Stammdaten enthalten sei, sei das Ankreuzen des entsprechenden Feldes übersehen worden.

Die Beteiligung an der X. S.A. sei die einzige Beteiligung gewesen. Durch den Eintrag in der Kennzahl 9296 sei klar ersichtlich gewesen, dass von einer Steuerpflicht hinsichtlich dieser Beteiligung ausgegangen werde.

Die Beteiligung an der Fa. H. sei schon lange Zeit vor 2006 nicht mehr im Bestand gewesen, im Jahr 2006 sei das letzte Siebentel der Teilwertabschreibungen betreffend die Fa. H. – gemeinsam mit den Siebentel der X. S.A. – in der Kennzahl 9296 eingetragen worden. Die Mehr/Weniger-Rechnung habe das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht gekannt.

In der Vorprüfung seien beide Beteiligungen und die jeweiligen Abschreibungen erörtert worden und seien daher dem Finanzamt bekannt gewesen. Bei der Vorprüfung sei aus einer Darlehensverbindlichkeit der X. S.A. ein Eigenkapital gemacht worden, wobei es der Bw. in Hinblick auf die Siebentelabsetzungen damals nicht auf ein Rechtsmittel angekommen sei.

Wenn das Finanzamt nicht von einer Optionsausübung ausgegangen wäre, hätte es eigentlich den Widerspruch in der Erklärung aufgreifen und bei der Bw. rückfragen müssen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass sowohl nach Rechtsauffassung des bundesweiten Fachbereiches als auch des UFS Linz eine ausdrückliche Optionserklärung unter

Verwendung des hierfür vorgesehenen Formulars erforderlich sei und eine schlüssige Optionsausübung nicht in Betracht komme. Selbst wenn eine schlüssige Optionsausübung möglich wäre, habe das Finanzamt nicht eindeutig erkennen können, dass der Wille der Bw. auf die Steuerpflicht der Beteiligung an der X. S.A. gerichtet gewesen sei. Bei Anträgen sei eine amtswegige Ermittlungspflicht nicht vorgesehen. Hinsichtlich des Ermessens sei auch im gegenständlichen Fall die Rechtsrichtigkeit das wesentliche Kriterium.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass der Entscheidung des UFS Linz ein Sachverhalt mit einer Vielzahl an Beteiligungen zugrunde gelegen sei. Im gegenständlichen Fall führe die vom Finanzamt vorgenommene Besteuerung zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Leistungsfähigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem der Entscheidung zu Grunde zu legenden Sachverhalt hat die Bw. ihre im Jahr 1998 erworbene ausländischen Beteiligung an der X. S.A. in Frankreich, die als Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu sehen ist, mit 31. Dezember 2006 mit einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 15.944,56 € veräußert. In Zusammenhang mit dieser Beteiligung hat die Bw. ab dem Jahr 2001 bzw. 2002 wegen des Wertverfalls Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgenommen, die auf sieben Jahre zu verteilen sind. Zur detaillierteren Darstellung des unstrittigen Sachverhalts hinsichtlich der Beteiligung wird auf das oben wiedergegebene Vorbringen in der Berufung verwiesen.

Fest steht, dass die Bw. am 17. Jänner 2008 die Körperschaftsteuererklärung 2006 mittels Finanz Online eingebracht hat. In der Erklärung wurde weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die dem Formular K10 entsprechende Aufstellung im Onlinesystem ausgefüllt. Unstrittig ist auch, dass die Bw. im Rahmen der Steuererklärung 2006 (und Folgejahre) die Beteiligung als steuerwirksam behandelt hat und in diesem Sinn auch die Erstveranlagung erfolgte. Erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2009 wurde die Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der ausländischen Beteiligung dem Finanzamt explizit zur Kenntnis gebracht. In der Folge reichte die Bw. als Beilage eines Antrages auf Wiedereinsetzung vom 30. Juli 2009 zur Einbringung einer Berufung auch eine berichtigte Steuererklärung 2006 in Papierform mit einer Optionserklärung (das entsprechende Kästchen ist angekreuzt) und ein Formular K10 ein. Strittig ist nun, ob das Finanzamt zu Recht eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2006 und 2007 vorgenommen hat und ob die Bw. eine wirksame Option zur Steuerpflicht gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 für die ausländische Beteiligung ausgeübt hat.

In den berufsgegenständlichen Jahren 2006 – 2008 hat das Finanzamt aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung die ausländische Beteiligung als steuerneutral behandelt und in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden folgende gewinnerhöhende Änderungen vorgenommen:

	2006	2007	2008
Nicht anerkannte Teilwertabschreibung	300.502,25	268.613,13	180.739,50
Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen der Vorjahre	177.435,56	177.435,56	177.435,56
Nachversteuerung einer Teilwertabschreibung für aktivierte Rechts- und Beratungskosten iZm der Beteiligung	109,84	109,84	109,84
Nicht anerkannte Rechts- und Beratungskosten iZm der Beteiligung	75.479,00	3.954,41	

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in § 303 Abs. 4 BAO geregelt und ist zulässig, wenn 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.

Zur Feststellung, ob diese Voraussetzungen bei der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2006 und 2007 erfüllt sind, ist auf folgende Rechtsvorschriften Bedacht zu nehmen:

Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 ist die Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige ab dem Veranlagungsjahr 2006 elektronisch zu übermitteln. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung BGBl. II Nr. 512/2006) hat die elektronische Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung im Verfahren FinanzOnline zu erfolgen. Der Umfang der elektronisch zu übermittelnden Abgabenerklärungen bestimmt sich gemäß § 3 Abs. 1 der FinanzOnline-Erklärungsverordnung nach § 1 Abs. 2 FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 513/2006. Nach

dieser Bestimmung ist die automationsunterstützte Datenübertragung zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zur Verfügung stehen.

Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

Gemäß § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 (in der für 2006 geltenden Fassung) ist § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen worden sind, ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 anzuwenden, und zwar dahin gehend, dass sie die Option für bestehende und vor dem 1. Jänner 2006 erworbene Beteiligungen mit Wirkung für das Jahr 2006 ausüben und spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 eine entsprechende Optionserklärung abgeben; § 10 Abs. 2 Z 2 in der Fassung vor Bundesgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 gilt, unbeschadet der Wirksamkeit des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003, bis zum Jahr der Ausübung der Option.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob die Bw. iSd § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 eine gültige Optionserklärung abgegeben hat. Da die gegenständliche Beteiligung im Jahr 2006 noch aufrecht war und vor dem 1. Jänner 2006 erworben wurde, kann der Meinung des steuerlichen Vertreters, diese gesetzliche Regelung sei bei Veräußerung der Beteiligung mit 31. Dezember 2006 nicht anwendbar, nicht gefolgt werden.

Die Bw. hat das elektronische Steuererklärungsformular – wie in oben genannten Vorschriften vorgesehen – verwendet. § 133 Abs. 2 BAO oder § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 samt den dazu ergangenen Verordnungen ist aber keine Regelung zu entnehmen, in welcher Form die in Rede stehende Optionserklärung abzugeben ist. Auch in § 10 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 ist eine bestimmte Form der Optionserklärung nicht vorgegeben.

Unstrittig ist, dass die Bw. in der elektronischen Steuererklärung vom 17. Jänner 2008 weder das für die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgesehene Feld noch die Aufstellung K10 für Schachtelbeteiligungen im Onlinesystem ausgefüllt hat. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes

der Bestimmung des § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 steht weiters fest, dass eine Optionserklärung im Rahmen eines Berufungsverfahrens oder eines Wiedereinsetzungsverfahrens nicht nachgeholt werden kann (vgl. auch UFS 21.12.2011, RV/0518-L/11). Damit ist jedenfalls die am 30. Juli 2009 eingebrachte berichtigte Steuererklärung 2006 in Papierform mit einer Optionserklärung samt Formular K10 verspätet. Das gleiche gilt für die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung abgegebene mündliche Erklärung, die ausländische Beteiligung als steuerwirksam behandeln zu wollen.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob die gegenständliche Optionserklärung spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 explizit ausgeübt werden muss oder ob eine konkludente Erklärung ausreichend ist. Dazu ist die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs heranzuziehen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Verfahren (VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152) betreffend Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie auf die Ausführungen in *Ritz*, BAO³, § 85 Tz 1, verwiesen: *„Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte, allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nimmt.“* Der Verwaltungsgerichtshof hat somit dem Umstand, dass der Körperschaftsteuererklärung keine förmliche Beilage zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 angefügt war, keine entscheidende Bedeutung beigemessen. Er kam allerdings zu dem Ergebnis, dass die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie aus den Eintragungen in der Körperschaftsteuererklärung sowie aus einer als Steuerberechnung bezeichneten Beilage nicht als das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes hervorgegangen sei.

Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass durch das Ausfüllen des im Online-System vorgesehenen Feldes und der dem Formular K 10 entsprechenden Seite zwar der Wille des Steuerpflichtigen eindeutig kundgetan wird, der Wille des Steuerpflichtigen aber auch in anderer Weise rechtswirksam zum Ausdruck kommen kann – sofern der zeitliche Zusammenhang mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung gewahrt ist und inhaltlich auf die Ausübung der Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 geschlossen werden kann. Auch *Schlager*, SWK 2010/9, T 33, vertritt die Ansicht, dass eine schlüssige Optionserklärung möglich sein müsse.

In einem Fall - ähnlich dem gegenständlichen – verwehrt der UFS mangels Ankreuzens des vorgesehenen Kästchens und wegen Fehlens der elektronischen Beilage K 10 die Anerkennung der Option zur Steuerpflicht und verwies darauf, dass auch aus den übrigen Angaben der Steuererklärung und der Mehr-/Weniger-Rechnung die Optionsabsicht nicht hervorgehe (UFS 21.12.2011, RV/0518-L/11).

Seitens der Bw. wurde vorgebracht, dass die Option in der elektronischen Steuererklärung schlüssig ausgeübt worden sei und eindeutig erkennbar sei. Die Betriebsprüferin vertrat hingegen die Ansicht, dass aus den bis Prüfungsbeginn vorliegenden Unterlagen die steuerliche Berücksichtigung der ausländischen Beteiligung nicht ersichtlich sei.

Um festzustellen, ob der Wille der Bw. auf Ausübung der Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bzw. gemäß der Übergangsbestimmung des § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 in der Körperschaftsteuererklärung 2006 konkludent zum Ausdruck gekommen ist, sind die in der elektronisch eingereichten Steuererklärung ersichtlichen Daten zu überprüfen. Die diesbezügliche Einsichtnahme im Abgabensinformationssystem ergab, dass in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung unter dem Punkt „1/7 gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2“ bei der Kennzahl 9296 der Betrag von -320.227,73 € eingetragen ist.

§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 bestimmt, dass abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen sind. Diese Regelung gilt allgemein für Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988, sie ist also nicht auf internationale Schachtelbeteiligungen beschränkt. Aus einer Eintragung bei der Kennzahl 9296 kann daher lediglich auf eine Teilwertabschreibung bei einer Beteiligung geschlossen werden, nicht aber zwingend auf einen Zusammenhang mit einer ausländischen Beteiligung. Eine Aufgliederung des unter der Kennzahl 9296 eingetragenen Betrages ist aus den elektronischen Daten ebenso wenig ersichtlich wie eine Zuordnung zu (einer) bestimmten Beteiligung(en). Nach den Angaben der Steuererklärung ist die Ausübung der Option weder aus der Geltendmachung von Teilwertabschreibungssiebentel in Kennzahl 9296 noch aus anderen Teilen der Steuererklärung erkennbar.

Selbst wenn die Formulierung des § 26a Abs. 16 Z 2 lit a KStG 1988 („spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006“) den Schluss zulässt, dass nicht nur auf Angaben in der Steuererklärung selbst, sondern auch auf die übrige – im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung vorhandene - Aktenlage Bedacht zu nehmen ist (vgl. *Schlager*, SWK 2010/9, T 33), ist für den Standpunkt der Bw. nichts zu gewinnen.

Allein der Umstand, dass der Abgabenbehörde die Beteiligung an der X. S.A. in Frankreich bekannt war und während der Vorprüfung die Abschreibungen erörtert worden waren, ist zu wenig, um aus den Daten der Steuererklärung auf die Geltendmachung der Steuerwirksamkeit der ausländischen Beteiligung zu schließen. Die Absicht der Bw. kam erst in der Mehr-Weniger-Rechnung, die eine Aufschlüsselung des unter der Kennzahl 9296 eingetragenen Betrages enthält, eindeutig zum Ausdruck. Diese Aufstellung war dem Finanzamt jedoch bei der Einreichung der Steuererklärung 2006 nicht bekannt. Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung ergibt sich aus der Eintragung eines Betrages unter der Kennzahl 9296 und dem Nichtankreuzen des für die Option vorgesehenen Kästchens kein offensichtlicher zwingender Widerspruch, da in dieser Kennzahl einzutragende Siebentel-Beträge sich ebenso auf inländische Beteiligungen beziehen können.

Bei dieser Sachlage kommt man zu dem Ergebnis, dass die Beantragung der Steuerwirksamkeit der gegenständlichen Beteiligung aus der Steuererklärung 2006 auch in Verbindung mit dem sonstigen damaligen Akteninhalt nicht erkennbar war. In rechtlicher Würdigung hat die Bw. „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006“ weder eine explizite noch eine schlüssige Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 rechtswirksam abgegeben. Es ist auch nochmals darauf zu verweisen, dass für eine Prozessklärung das Erklärte und nicht das Gewollte maßgebend ist (VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152).

Gemäß § 10 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 ist die einmal vorgenommene Ausübung bzw. Nichtausübung der Option unwiderruflich und gilt nicht nur für 2006, sondern zwingend auch für die Folgejahre.

Es ist daher iSd § 303 Abs. 4 BAO nach Ergehen der Erstbescheide die Tatsache neu hervorgekommen, dass bei den Veranlagungen zur Körperschaftsteuer für 2006 und 2007 eine Schachtelbeteiligung als steuerwirksam behandelt wurde, obwohl keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit abgegeben wurde. Die Kenntnis dieses Umstandes hat im Spruch anders lautende neue Sachbescheide herbeigeführt. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sind damit dem Grunde nach erfüllt. Ob tatsächlich eine Wiederaufnahme verfügt wird, ist allerdings eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde, die entsprechend zu begründen ist (*Ritz*, BAO, § 303 Tz 37).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Das Finanzamt beruft sich zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Rechtsrichtigkeit als wesentliches Kriterium. In einer Berufungsentscheidung ist allerdings durch die Berufungsbehörde das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (*Ritz*, BAO § 21 Tz 11).

Dabei berücksichtigt der Berufungssenat zugunsten der Bw. vor allem, 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*, EStG¹⁴, § 2 Tz 1). Durch die Vorgangsweise des Finanzamtes wurde dem endgültigen Wertverlust der Beteiligung nicht Rechnung getragen.

Die Ermessensübung 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 Bw. bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, was aber lediglich durch ein Versehen unterblieben ist. Hier liegt im Übrigen der Unterschied zu dem bereits erwähnten Fall (UFS 21.12.2011, RV/0518-L/11), in welchem nämlich der Eindruck bestand, dass sich die Steuerpflichtige erst hinterher für die Steuerwirksamkeit von Auslandsbeteiligungen entschieden hatte und in dem auch nicht ersichtlich war, für welche von mehreren ausländischen Gesellschaften die Option zur Steuerpflicht ausgeübt werden sollte.

Um den besonderen Umständen des gegenständlichen Einzelfalls Rechnung zu tragen, kommt der erkennende Senat daher zu dem Schluss, dass aus Billigkeitsgründen dem Interesse der Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft gegenüber dem öffentlichen Interesse am Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben ist.

Der Berufung gegen die **Wiederaufnahmebescheide** betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 wird aus den vorstehenden Erwägungen stattgegeben. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sind aufzuheben.

In diesem Fall tritt nach § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 leben wieder auf (*Ritz*, BAO § 307 Tz 8). Die Berufung gegen die **Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007** ist als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Für das Jahr 2008 erfolgte keine Wiederaufnahme des Verfahrens. Es wurde nur gegen den Körperschaftsteuerbescheid Berufung erhoben. Da die Bw. wie ausgeführt keine rechts-

wirksame Option abgegeben hat, ist die ausländische Beteiligung für das Jahr 2008 als steuerneutral zu behandeln. Es können daher die begonnenen Teilwertabschreibungen nicht fortgeführt werden. Darüber hinaus hat das Finanzamt gemäß § 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988 zu Recht eine Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen der Vorjahre vorgenommen. Die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt gewinnerhöhend angesetzten Beträge sind der Höhe nach nicht strittig.

Die Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2008** ist daher abzuweisen.

Wien, am 12. April 2012