



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der T PV GmbH, Adr, vertreten durch Prof. Mag. Dr G, Adr1, vom 7. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. März 2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 7. Dezember 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am **23. November 2007** brachte die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragene Berufungswerberin (Bw) die **Körperschaftsteuererklärung 2006** mit **FinanzOnline** elektronisch beim Finanzamt ein. Dabei wurde das in der Sektion Allgemeine Daten mit dem Text "Die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt" **versehene Kästchen nicht angekreuzt**. Die elektronisch vorgesehene Aufstellung K10 für Schachtelbeteiligungen wurde ebenfalls nicht ausgefüllt.

Unter der mit dem Text "Kennzahl 673 sowie Steuerumlagen bei Bestehen einer Unternehmensgruppe" erläuterten Kennzahl 9292 wurde die Zahl 78.714,53 eingetragen.

Der **Körperschaftsteuerbescheid 2006** vom **26. November 2007** erging erklärungsgemäß.

Die Körperschaftsteuererklärungen 2007 und 2008 wurden ebenfalls mit FinanzOnline am 30. April 2009 und 17. September 2009 eingebracht. Die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 ABs. 3) wurde ausgeübt und eine Liste folgender Schachtelbeteiligungen (Aufstellung K10) mit der Körperschaftsteuererklärung übermittelt (ohne Registernummer):

Bezeichnung der Beteiligung	Anschaffungs/Entstehungszeitpunkt
TL Inc. Jackson	01.01.2003
TL BV Netherlands	01.01.2003
TT (Xiamen) Co. Ltd.	01.01.2006
TL GmbH Germany	01.01.2006
TL Japan Co. Ltd.	01.01.2006
TL Ltd. UK	01.01.2007

Im Jahr 2008 wurden zusätzlich folgende Schachtelbeteiligungen (ohne Registernummer) in dieser Liste angeführt:

TL Pty. Ltd.	01.01.2008
BL GmbH	01.01.2008
TL AG	01.01.2008

Im Zuge einer im Jahr 2011 durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2008 wurden im Bericht vom 1. März 2011 unter „Tz 1 Intern. Schachtel, keine Option ausgeübt“ unter Hinweis auf Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung folgende steuerliche Auswirkungen angeführt:

Zeitraum Körperschaftsteuer	2007 Euro	2008 Euro
[630] Änderungen und Berichtigungen	236.111,00	487.540,00
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	236.111,00	487.540,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	236.111,00	487.540,00

Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Jänner 2011 lautet:

A) Internationale Schachtelbeteiligungen - keine Option ausgeübt  
zur Steuerpflicht in KöSt-Erklärung 2006

B) in eventu: TW-AfA nicht gerechtfertigt

ad A) Das Unternehmen besitzt internationale Schachtelbeteiligungen. Um die Steuerneutralität dieser Beteiligungen zu verhindern, hätte das Unternehmen in der Steuererklärung 2006 eine Option zur Steuerpflicht gem. § 10 Abs. 3 KStG abgeben müssen (siehe dazu die Auskunft des bundesweiten Fachbereichs: "GZ vom 26.1.2009. Betreff: Ausübung der Option gem. [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#)"). Dies erfolgte jedoch nicht.

Als Folge dessen sind daher die Abschreibungen dieser internationalen Schachtelbeteiligungen ab dem Jahr 2006 steuerunwirksam, als auch die bereits in den Vorjahren vorgenommenen Teilwertabschreibungen beginnend ab 2006 über einen Zeitraum von 7 Jahren gleichmäßig rückgängig zu machen (RZ 565e KStR 2001).

In Folge dessen ergeben sich folgende Korrekturen des steuerlichen Ergebnisses. Im Detail dazu siehe die Selbstanzeige vom 3.9.2009 in der die Stornierung der Teilwertabschreibungen im Detail dargestellt wird.

ad B) Die TW-AfA ist auf Grund des VwGH vom 25.6.2007, [2002/14/0085](#) nicht möglich, wegen keiner Zeit zwischen KapErh bzw. sehr kurzer Zeitraum zw. KapErh und Abschreibung, sodass iSd des Urteiles keine "keine wesentlichen Umstände" eingetreten sind, die eine TW-AfA rechtfertigen würden (auch noch zu GH kopieren und anpassen):

"1. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der StPfl dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen, oder dass sich die Annahme als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen."

Noch klarer auf den vorliegenden Sachverhalt zutreffend ist jedoch der 2. Leitsatz: "Im Falle einer Beteiligung kann sich der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes daraus ergeben, dass die Anschaffung der Beteiligung eine Fehlmaßnahme gewesen ist, welche etwa dann vorliegt, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den Vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von Anlaufverlusten regelmäßig zu verneinen ist. Auch bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt geblieben ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, aufgrund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll."

Auf die Frage nach den Gründen für die Teilwertabschreibung wurde folgende Antwort schriftlich erteilt:

"Teilwertabschreibung T an verbundene Unternehmen in USA, NL, D: Hier habe ich (Dr. V) mit dem

Abschlussprüfer, MS, Herrn Mag. R, gesprochen. Dieser sagte, dass aufgrund negativer Erwartungen in Folgejahren die Teilwertabschreibung für notwendig angesehen wurde."

Diese Ausführung erscheint nicht ausreichend iSd oben angeführten VwGH-Erkenntnisses um eine TW-Abschreibung nach Hingabe des Zuschusses zu rechtfertigen.

ad A)

daraus resultierende a.b. Zurechnungen:

WJ 2007: 236.111

WJ 2008: 487.540

ad B)

ad 2007: hier ist aber wieder zu sagen, dass die Kap. Erhöhung

per 18.4.2007 iHv 977.737,67 und (siehe dazu AnlZugänge, S: 24)

per 17.12.2007 iHv 675.037,13

somit iHv gesamt 1.652.774,80

sofort abgeschrieben wurde, was nicht iSd VwGH-Urteiles zu sein scheint.

ad 2008:

a) **Bet1**, USA: auch 2008 die 1 Mio Euro an **Bet1**, USA erst wieder am 31.12.2008 gezahlt. Somit null Zeit um sich als Fehlinvestition zu erweisen (wurden zu 100% abgeschrieben).

b) **Bet2**, NL: auch diese € 360.000.- wurden erst am 31.12.2008 als Zuschuss geleistet und sofort abgeschrieben.

c) **Bet3**, D: diese sofort abgeschriebenen 400.000.- Beteiligungserhöhung wurden mit 30.6.2008 geleistet. Also auch hier nicht viel Zeit dazwischen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 wieder auf und erließ mit 8. März 2011 die jetzt in Berufung gezogenen Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008.

### **Mit Berufung vom 7. April 2011 erhob die Abgabepflichtige betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 Berufung und führte Folgendes aus:**

Die Bescheide werden hinsichtlich der angenommenen Nichtabgabe einer Option gem. § 10 Abs. 3 KStG zugunsten Steuerwirksamkeit der Beteiligung angefochten sowie hinsichtlich der Streichung von Betriebsausgaben durch außerbüchliche Zurechnungen.

Es wird beantragt, den Erstbescheid in diesem Punkt wiederum in Kraft zu setzen, wobei ausdrücklich im offenen Verfahren die Option gem. § 10 Abs. 3 KStG hiermit jedenfalls für die im Anhang genannten Tochtergesellschaften abgegeben wird (s. Anhang) bzw. wiederholt wird, da der Parteiwille durch das Finanzamt zwar bescheidenmäßig erkennbar und richtig umgesetzt wurde, durch die Wiederaufnahme und den hier in der Berufung abgegebenen Antrag ein anderes Bescheidergebnis nicht möglich ist.

Begründung:

In Punkt 1 der Niederschrift wurde eine Teilwertabschreibung von Beteiligungen, die 2007 und 2008 bemessungsgrundlagenmindernd vorgenommen wurden, nicht anerkannt, weil nach Meinung der Betriebsprüfung keine wirksame Optionserklärung gem. § 10 Abs. 3 KStG vorliegt. Es wurden gleichzeitig - gleichsam als Eventualbegründung - die Teilwertabschreibungen nicht anerkannt, weil die von der Rechtsprechung entwickelten Sachverhaltsmerkmale nicht vorliegen. Die "in eventu" rechtlich gezogenen Konsequenzen lassen wohl nur den Schluss zu, dass nach Meinung der Finanzverwaltung eine wirksame Optionserklärung vorliegt.

Der § 10 Abs. 3 KStG sieht für eine alle Merkmale einer internationalen Schachtelbeteiligung entfaltenden Auslandsbeteiligung die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen vor. Es können jedoch bei aufrechter Bestand der Tochtergesellschaft weder eine Wertminderung (Teilwertabschreibung) noch Veräußerungsverluste bei der Körperschaftsteuer geltend gemacht werden. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, ausschließlich im Jahr der Gründung bzw. Anschaffung einer Auslandsbeteiligung eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung abzugeben. Die Option kann nicht widerrufen werden (§ 10 Abs. 3 Z 3 KStG).

Es handelt sich um eine Option, die nicht in einem eigenen Verfahren, sondern im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu stellen und zu erledigen ist. Da das Verfahren nunmehr wiederum offen ist und nicht rechtskräftig abgeschlossen ist, wurde diese jedenfalls im Rahmen der Berufung ausgeübt. Zur Optionsausübung ist dem Gesetz im § 10 Abs. 3 Z 1 KStG zu entnehmen: "Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung ...". In den vom Gesetzgeber vorgesehen Übergangsvorschriften des § 26a Abs. 16 Z 2 lit.a und lit.b KStG für die Jahre 2004 und 2006 ergeben sich Unterschiede: Einmal heißt es: "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"; die Formulierung für den Übergang im Jahr 2004 lautet: "die Option für bestehende und vor dem 1. Jänner 2004 erworbene Beteiligungen mit Wirksamkeit für die Veranlagung 2004 ausüben und eine entsprechende Erklärung spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 abgeben." Mit dieser Wortwahl ist vom Gesetzgeber nicht vorgegeben, wie die Optionserklärung auszusehen hat und abzugeben ist. Die Körperschaftsteuererklärungen waren ab 2006 elektronisch einzureichen. Dadurch konnten naturgemäß bei der Komplexität von elektronischen Steuererklärungen Anfangsfehler entstehen, die auch im Hinblick auf die Officialmaxime gemeinsam richtig zu stellen sind, insbesondere da das betriebswirtschaftliche Unternehmenskonzept von GH und T der Finanzverwaltung aus den Anschlussbetriebsprüfungen und dem dabei stattgefundenen Informationsaustausch bekannt ist.

Die Begründung der Rechtsansicht, der der geänderte Körperschaftsteuerbescheid folgt, lautet: "Das Unternehmen besitzt internationale Schachtelbeteiligungen. Um die Steuerneutralität dieser Beteiligungen zu verhindern, hätte das Unternehmen in der Steuererklärung 2006 eine Option zur Steuerpflicht gem. § 10 Abs 3 KStG abgeben müssen (siehe dazu die Auskunft des bundesweiten Fachbereichs: „GZ vom 26.1.2009. Betreff: Ausübung der Option gem. § 10 Abs. 3 KStG 1988“). Dies erfolgte jedoch nicht. Als Folge dessen sind daher die Abschreibungen dieser internationalen Schachtelbeteiligungen ab dem Jahr 2006 steuerunwirksam, als auch die bereits in den Vorjahren vorgenommenen Teilwertabschreibungen beginnend ab 2006 über einen Zeitraum von 7 Jahren gleichmäßig rückgängig zu machen (RZ 565e KStR 2001)."

Es wird darauf hingewiesen, dass die zitierte Auskunft des bundesweiten Fachbereiches nicht öffentlich ist und dem Abgabepflichtigen und seinem Steuerberater auch aus dem Grundsatz des Steuergeheimnisses vom Prüfer nicht vorgelegt wurde.

In der Diskussion mit der Betriebsprüfung wurde also auf die Formulare und Eingabefelder in der Körperschaftsteuererklärung hingewiesen und von dieser betont, dass gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Abgabenerklärungen unter Verwendung der amtlich aufgelegten Vordrucke abzugeben sind. Man setzt sich in keiner Weise bei dieser rechtlichen Entscheidung mit den vielfältigen Vorschriften des Abgabenverfahrens (Mängelbehebung, Ergänzungs- und Bedenkens-Vorhalte, Parteiengehör, ermitteln auch zugunsten der Steuerpflichtigen usw.) auseinander (s. dazu ergänzend Beilage). Im vorliegenden Fall sind bereits drei Veranlagungen (für die Jahre 2006, 2007 und 2008) erfolgt und bis zur Betriebsprüfung im Jahr 2010 entsprechend den abgegebenen Erklärungen Bescheide ergangen, wobei auch die Beilage K10 ab 2007 der Körperschaftsteuererklärung beigelegt ist. Es ist somit auch der Parteiwille klar hervorgekommen. Dies wurde vom Steuerberater auch so interpretiert, dass der Parteiwille zur Option von der Finanzverwaltung so gesehen wurde, jedenfalls wird dies nochmals im offenen Verfahren wiederholt.

In der Körperschaftsteuererklärung ist ein Feld mit dem Text: "Option zu Gunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K10)" vorgesehen. Weiters sind im Abschnitt "Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes (Steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung)" die Kennziffern 9294 und 9296 für den Nachvollzug einer Optionsausübung wohl entscheidend. In Kennziffer 9294 ist folgender Text beigelegt: "6/7 der gem. § 12 Abs.3 Z 2 zu verteilenden Abschreibungen und Verluste hinsichtlich von Beteiligungen im Sinne des § 10" und in Kennziffer 9296 "Siebentel gem. § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes" (s. Beilage mit weiteren Hinweisen in den Fußnoten).

Gerade die angeführten Bestimmungen der BAO, die entgegengehalten werden, sind nach Lehre, Judikatur und auch der Verwaltungspraxis nicht für eine Begründung geeignet, da in Österreich der **materielle Abgabenerklärungsbegriff** verwendet wird (s. Beilage, FN 31).

Der UFS Graz hat in der Berufungsentscheidung vom 15.9.2010, GZ. RV/0244-G/10, folgende Ausführung getroffen: "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. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist - im Hinblick auf § 115 - die Absicht der Partei zu erforschen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 85, Tz 1)."

Es kann mit Giesinger (Giesinger, Zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie, SWK-Heft 1012004, S. 389) für die verfahrensrechtliche Beurteilung festgestellt werden, dass die in der Fachbereichsbeurteilung, die der Prüferbegründung zu Grunde liegt, getroffene Rechtsauslegung eine unverhältnismäßige Rechtsfolge bewirkt. Daher ist eine solche Auslegung des Gesetzes "eine exzessive (überschießende) Rechtsauslegung und somit gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstoßend und verfassungswidrig." Wenn Parteienrechte missachtet werden, sind gravierende Verletzungen von Verfahrensvorschriften auch als Verstöße gegen das Willkürverbot zu deuten (s. Beilage, FN 33).

Bei den Doyens des österreichischen Steuerrechts, den Steuerrechtsprofessoren Ruppe und Stoll, wird das Zusammenwirken von Abgabenbehörden und Abgabepflichtigen besonders deutlich (s. Beilage, Abschnitt 2 Steuerliche Kommunikationsgrundsätze).

Dabei ist auch Ritz hervorzuheben, der meint, dass der Begriff "Formgebrecchen" dazu dient, einem übertriebenen Formalismus vorzubeugen. Daher ist er in entsprechend entgegenkommender Weise auszulegen (Beilage, FN 11, Ritz, Mängelbehebungsverfahren).

Im elektronischen Soforteingabeverfahren kommt es laufend zu Verfahrensrechtsverletzungen durch die Finanzverwaltung, wie Heinrich und Tanzer/Unger hervorheben (s. Beilage, FN 7). Es wird - wie hier über Jahre - entsprechend den Abgabenerklärungen veranlagt. Dies bedeutet für den Steuerpflichtigen, dass die Bescheide in Ordnung sind und seine Anbringen umgesetzt werden. Erst im Zuge von Betriebsprüfungen, wie im vorliegenden Einzelfall, kommt es zu Mehrergebnisbeurteilungen.

Es verschiebt sich hier jedoch die bis dahin unterlassene Prüfung auch zugunsten des Steuerpflichtigen zur Betriebsprüfung, die Ergänzungen und Mängelbehebungen veranlassen muss, wenn dies als erforderlich erachtet wird. Nur so kommt es zu dem gemeinsamen unterstützenden Vertrauen. Auch wurde und wird jedenfalls die Option im offenen Verfahren nach Wiederaufnahme der Bescheide wiederholt.

Auch im Hinblick auf die angestrebte Verwaltungsvereinfachung ist die hier feststellbare Vorgangsweise nicht verhältnismäßig und zielführend. In der Regel liegen ja die Aufgliederungen als Beilage zu den Steuererklärungen grundsätzlich beim Steuerpflichtigen oder seinem Berater vor, werden jedoch im elektronischen Verfahren nicht eingereicht und es gibt keinen Sinn im Hinblick auf die beidseitig entstehenden Steuerverfahrenskosten zur Vorbeugung von Wiederaufnahmen, weiterhin alles zur Finanzverwaltung zu schicken, was an Unterlagen im eigenen Akt ist.

Anzumerken ist weiters, dass die Optionsbestimmung des § 10 Abs. 3 KStG in der Literatur vielfach als verfassungs- und gemeinschaftsrechtswidrig kritisiert wurde (s. dazu Beilage, Fußnote 25).

Mit der Einmaloption und Ewigkeitsbindung (s. etwa Schlager, Anpassung der Einbahnoption des § 10 Abs. 3 KStG als Hilfestellung für den Wirtschaftsaufschwung, in: Der Wirtschaftstreuhandler Heft 2/2009, S. 61 f; Staringer, Die "Qual der Wahl" – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, *ecolex* 2006, S. 461) liegt ein auch im Steuerrecht in meiner vierzigjährigen Praxis und Forschung in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einmaliger Vorgang vor. Von Fehlern, die entstehen beim Ausfüllen der Steuererklärungen und insbesondere von elektronischen Steuererklärungen, die noch schwerer kontrollierbar sind als auf dem Papier, sind Steuerkanzleien und deren Mitarbeiter besonders betroffen, die die Vollmacht haben, die Steuererklärungen einzureichen und hier wirklich noch "Helfer in Steuersachen" sind und es so erst zur Möglichkeit kommt, dass die E-Erklärung und E-Bilanz rechtsstaatlich und organisatorisch umgesetzt werden können, wodurch jedoch gleichsam - wie hier wohl einmalig - ein nicht mehr beseitigbarer "Fehler" ausgelöst werden kann, der sich in Zukunft immer wieder verstärken kann, wenn etwa Kapitalerhöhungen bei Auslandstochtergesellschaften gemacht werden, die möglicherweise wiederum teilwertzuberichtigen sind, bzw. auf Grund der Siebtel-Jahresverteilung.

Auch auf das Auseinanderfallen zwischen Handels-/UGB-Bilanz und Steuerbilanz, die durch das Maßgeblichkeitsprinzip grundsätzlich nicht erfolgen kann, soll jedenfalls hingewiesen und angemerkt werden. In der Praxis erlebt man Fehler von allen Institutionen wie Gesetzgeber, Finanzverwaltung, Steuerpflichtigen/Berater und Rechtsprechung, die jedoch immer berichtigt werden können (s. auch dazu Beilage, Fußnote 3 mit Hinweis auf Popper). Die hier eingeführte "Ewigkeitsoption" ist unbestimmt, unverhältnismäßig und eine Verletzung des Sachlichkeitsgebotes (s. z.B. Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission (Hrsg.), Rechtsstaat - Liberalisierung und Strukturreform, Verlag Österreich, Wien 1998, S. 119 ff).

Lang weist bei Tatbeständen, die Prognoseentscheidungen des Steuerpflichtigen verlangen, darauf hin, dass eine "Prognoseentscheidung, die deutlich aleatorische Züge trägt und eher mit einer Wette auf die künftige Entwicklung verglichen werden kann", nicht "sinnvoller Bestandteil eines Ertragsteuerrechts" sein kann, "das die Erfassung des Markteinkommens zum Ziel hat." (Lang, Amtswegigkeit und Parteianträge im Abgabenverfahren, in:

Holoubek/Lang (Hrsg.), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, Wien 2006, S. 256). Von Fürnsinn wird darauf hingewiesen, dass die Optionsentscheidung zum "Glücksspiel" wird, mit Verweis auf Staringer. Das Optionsmodell ist "durch eine absolute Versteinerungswirkung gekennzeichnet und erlaubt in keinen Fällen ein Abgehen von der ursprünglichen Optionsentscheidung."

Weiters wird hingewiesen, dass das Optionsmodell im Vergleich zu typischen Wahlrechten eine Sonderstellung einnimmt (s. Fürnsinn, Teilwertabschreibungen von Beteiligungen im Steuerrecht, in: Bertl, u.a. (Hrsg.), Bewertung in volatilen Zeiten, Wiener Bilanzrechtstage 2010, Wien 2010, S. 180).

Es wird die nicht vorhandene Gleichheitskonformität der Regelung stark argumentiert, wobei gesagt wird, dass "die allgemein negative Wirtschaftsentwicklung der letzten Monate nicht ausreichen" wird, "da Unternehmen innerhalb gewisser Grenzen auch die Risiken einer Wahlmöglichkeit tragen werden müssen. Allerdings wird die sachliche Rechtfertigung immer fragwürdiger, je weiter zurück die Optionsentscheidung liegt und sonstige strukturelle Veränderungen des Unternehmens (wie etwa ein Wechsel der Gesellschafter der Konzernspitzengesellschaft) für eine Neuausübung des Wahlrechts sprechen können" (Fürnsinn, S. 182). Empirische Forschungen zeigen, dass sich etwa auch die Steuerpolitik ändert, wenn CFO oder CEO in einem Unternehmen wechseln. Es wird verwiesen auf die Forschungsergebnisse von Dieter Schneider, der nachweist, dass es ein "planbar sicheres Ereignis" nicht gibt (s. die Zitate bei Schlager, T 37, Beilage).

Schumpeter weist in seinem Grundlagenwerk schon früh darauf hin, dass Krisen Wendepunkte der wirtschaftlichen Entwicklung sind (S. 425) und betont ausdrücklich: "Es ist klar, dass die Voraussicht und die Pläne des Unternehmers sich nicht in unbegrenzte Zukunft erstrecken können. Die Unternehmen werden zwar verschieden weit ausgreifende Pläne konzipieren, ebenso wie verschieden gute Schachspieler verschieden weit denken, aber

niemals werden ihre Berechnungen und Absichten ihre Handlungen über eine gewisse Zukunft hinaus festlegen können. Wohl mag der Unternehmer entschlossen sein, weiter und immer weiter fortzuschreiten, seine konkreten Maßregeln kann er nur für die nähere Zukunft festsetzen. Ideen darüber hinaus haben vorläufig keine praktische Bedeutung, was man um so leichter einsieht, wenn man bedenkt, dass sich ja alle ihre Voraussetzungen in einer dynamischen Volkswirtschaft rasch ändern" (Schumpeter, Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung, Leipzig 1912, S.427). Hier ist unmittelbar die ständige Judikaturformel des Verfassungsgerichtshofes angesprochen: "Der Gleichheitssatz setzt dem Gesetzgeber insofern inhaltliche Schranken, als er ihm verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen" (VfGH VfSlg. 31.558/1993, 13.743/1994, zitiert bei Ruppe, S. 121). Pfingsten/Kamp führen aus: "Die Probleme der Bewertung einer bestehenden Beteiligung sind aber nicht zuletzt auch von der Beteiligungskonstruktion abhängig" (Pfingsten/Kamp, Die Bewertung von Beteiligungen aus kapitalmarkttheoretischer bzw. informationsökonomischer Sicht, in: Bertl u.a. (Hrsg.), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Wien 2004, S. 25). Es liegt gleichsam in der Natur, gerade des globalen Wirtschaftens, dass auf vielfältige Vorschriften in den verschiedensten Ländern, in denen Investitionen getätigt werden, zur Erhaltung der Unternehmen reagiert werden muss. So können bei ausländischen Holdinggesellschaften etwa im Hinblick auf die Entwicklung im Entscheidungsfeld der Auslandsinvestition Tochter- und Einzelgesellschaften in die Holding nach oben verschmolzen werden, was bewirkt, dass bei nicht gezogener Option beispielsweise Kapitalerhöhungen eine völlig andere, nicht vorhersehbare Entscheidungssituation mit sich bringen. Man erkennt auch hier, dass eine verfassungsrechtlich unzulässige "Intensität des Eingriffes" entsteht (Lienbacher, Verfassungsrechtlicher Schutz für "steuergesetzlich angeregte" Investitionsentscheidungen, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht, Wien 2004, S. 142).

Die Betriebsprüfung fühlt sich gebunden an eine Rechtsmeinung, die der bundesweite Fachbereich geäußert hat und die dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Berater nicht in den Einzelheiten bekannt gegeben wird, da sonst das Steuergeheimnis durchbrochen würde. An dieser Rechtsmeinung, die der bundesweite Fachbereich geäußert hat und mit dem sich auch die Beilage ausführlich auseinandersetzt, zeigt sich, dass hier gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßen wird. So schreibt Kirchhof: "Das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet alle rechtsetzenden Organe, Regelungen aufeinander abzustimmen und Widersprüche zu vermeiden. Der Gesetzgeber hat die Folgerichtigkeit für jedes einzelne Steuergesetz und für das Zusammenwirken der Gesetze zu beachten" (Kirchhof, Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht, DStR, Heft 49/2009, S. 136). Für Doralt/Ruppe bedeutet Rechtsstaatlichkeit "Bindung der Verwaltung an das Gesetz (Gesetzmäßigkeit, Tatbestandsmäßigkeit) bzw. mittelbar an die Verfassung, ferner aber auch Rechtssicherheit, d.h. Voraussehbarkeit und Transparenz der Entscheidungen sowie Schutz des Vertrauens in die Rechtsbeständigkeit behördlicher Akte, schließlich auch Rechtsschutzgarantie (Rechtsstaat im formellen Sinn). Materielle Rechtsstaatlichkeit verlangt, dass das Instrumentarium des formellen Rechtsstaates in einer bestimmten Art und Weise, vor allem effizient, ausgestaltet ist" (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 5. Aufl., Wien 2006, S. 173). Nach Ruppe verlangt "Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit ... ausreichende Vorausbestimmung, Voraussehbarkeit der steuerlichen Folgen eines bestimmten Verhaltens" (Ruppe, a. a. O., S. 139).

Die Abwicklung der Steuererklärungen in elektronisch lesbarer Form bringt der Finanzverwaltung wesentliche Effizienzvorteile in der Erfassung und Kontrolle – und Mehrarbeiten beim Steuerpflichtigen. Bei der Einführung wurde von den Entscheidungsträgern der Finanzverwaltung versichert, dass darüber hinaus keine Nachteile entstehen sollen: Gerade bei elektronischen Steuererklärungen den Formalismus auf die Spitze zu treiben, widerspricht dieser Ankündigung eindeutig. Vielmehr würde man von den Entscheidungsträgern erwarten, dass Probleme, die sich aus der "Ungreifbarkeit" des elektronischen Aktes insbesondere anfänglich ergeben, nicht einseitig zulasten des Abgabepflichtigen ausgenutzt werden, zumal dieser ohnehin bereits die Arbeitsbelastung der Erstellung übertragen erhielt (Beilage, S. 460). Steuerberater können bei dieser engen Vorgangsweise, bei der man nicht aus einer Haftung herauskommt, die durch einen normalerweise geringfügig gesehenen Fehler des Nichtankreuzens entsteht, bei der Schaffung einer effizienten und verwaltungskostenparenden elektronischen Steuerverwaltung schwer mitwirken. Steuerberatung hat jedoch in diesem Zusammenhang als "Helfer in Steuersachen" jedenfalls eine öffentliche Funktion (s. Hackl, Schlager, Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw. seines Wirtschaftstreuhänders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Praxis der BP, 16. Lieferung, Oktober 2006, S. 34) und ist "als eine ganz eminent wichtige, staatsfördernde Institution charakterisiert" (Rose, Von privaten und öffentlichen Nutzen der Steuerberatung, abgedruckt in: Steuerberatung und Wissenschaft, Köln 2006, S.258). Die Kontaktaufnahme mit dem bundesweiten Fachbereich, die Hon.-Prof. WP/StB Dr. Reinhard Schwarz, als Vertreter der Vorstandes des Fachsenats für Steuerlehre der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, und Hon.-Prof. WP/StB Dr. Josef Schlager anstrebten, scheiterte. Sie erhielten die Mitteilung, dass der bundesweite Fachbereich ausschließlich zur fachlichen Unterstützung der Finanzämter geschaffen worden ist, daher keine Befugnis besteht, mit Beratern fachliche Themen zu erörtern. Damit wird gleichsam Recht durch den bundesweiten Fachbereich geschaffen, das für das anwendende Organ - hier Großbetriebsprüfung und Finanzamt - so bindend ist, dass keine wie immer geführte Diskussion oder Argumente es ermöglichen, von der Rechtsauskunft abzugehen, zumindest bis Rechtsprechung vorhanden ist, da das Schriftstück des bundesweiten Fachbereiches wie eine rechtstaatlich bindende Weisung gesehen wird. In der Habilitationsschrift von Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999, wird die "Fairness des Verfahrens", wie sie auch die Finanzverwaltung in Österreich besonders als Ziel herausstellt, hervorgehoben als Wahrung der Verfahrensgerechtigkeit, zu der etwa "Unvoreingenommenheit" oder der "Grundsatz rechtlichen Gehörs" gehören (S. 572 f, insbesondere S. 249 ff). Kürzlich wurde von Massoner auch die europarechtliche Fragestellung, die aus der EuGH-Rechtsprechung abgeleitet wird, auf das Optionsmodell des § 10 Abs.3 KStG angewendet. Danach kommt ein solches Wahlrecht dem Steuerpflichtigen für inländische Beteiligungen nicht zu. Er betont ausdrücklich: "Eine Schlechterstellung der

internationalen Schachtelbeteiligung kann insbesondere dann vorliegen, wenn die Ausübung des Wahlrechts mangels Vorhersehbarkeit der Wertentwicklung vom Zufall abhängt und daher de facto kein Wahlrecht vorliegt" (Massoner, Das Optionsmodell des § 10 Abs. 3 KStG am Prüfstand des Unionsrechts, in: SWI 11/2010, S.534; zum gesetzlichen Determinierungsgebot auch bei Wahlrechten s. Werndl, Besteuerung nach Wahl? Wahlrechte, insbesondere Bewertungswahlrechte im Steuerrecht, ÖStZ 1997, S. 189 ff).

Massoner kommt ebenfalls zu folgendem Schluss: "Denn gerade bei langer Haltedauer ist die Wertentwicklung einer Beteiligung im Zeitpunkt des Erwerbs oftmals nicht abschätzbar, und die Ausübung des in § 10 Abs. 3 KStG verankerten Wahlrechts wird zum Glücksspiel. Ein Steuerpflichtiger ist daher in der Regel nicht in der Lage, eine Diskriminierung mittels Optionsausübung abzuwehren, und die Neutralisierung schlägt fehl. Die unbefristete Bindungswirkung der Optionsentscheidung könnte daher letztendlich die Unvereinbarkeit des § 10 Abs. 3 KStG mit dem Unionsrecht besiegeln."

Nach Unionsrecht darf eine Entscheidung des Steuerpflichtigen auf keinen Fall zu einer Diskriminierung führen, da sonst jedenfalls Unionsrechtswidrigkeit gegeben ist (S. 537, s. dazu auch Haslinger, Die Veräußerung von Beteiligungen, Wien 2006, S. 101 ff). Zusammenfassend ist festzustellen: Es liegt mit dem § 10 Abs. 3 KStG ein völlig unbestimmter Prognosestatbestand vor, der die Tatsache ignoriert, dass betriebswirtschaftlich und volkswirtschaftlich über einen längeren Zeitraum keine seriösen Prognosen möglich sind. Vom Amtswegigkeitsprinzip wird abgegangen, obwohl hier aufgrund der Unbestimmtheit kein begünstigender Tatbestand vorliegt. Der Parteienwille ist auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu erforschen. Die Diskriminierung führt weiters zu unionsrechtlicher Unvereinbarkeit. Es wurden die abgegebenen Steuererklärungen über drei Jahre entsprechend den Steuererklärungen bescheidmäßig ohne Rückfragen veranlagt. Die "Ewigkeitsbindung", die hinter der rechtlichen Beurteilung der Finanzverwaltung steht, führt zu äußerst groben Missverhältnissen für Unternehmen und den die Finanzverwaltung unterstützenden rechtsstaatlichen Helfer in Steuersachen, nämlich die Steuerberatungskanzleien, die gleichsam "ewig" in einer Haftung verfangen sein können, wodurch deren Existenz vernichtet werden kann. Es besteht, wie Seer schreibt, eine "Schutzpflicht" des Staates (Seer, Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht - Einführung und Rechtfertigung des Themas, in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2010, S. 1). Im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Steuereinzahlung müsste es den Staat wohl interessieren, ob Teilwertabschreibungen zurecht vorgenommen wurden bzw. Zuschreibungen erfolgen. Bei der hier vorgenommenen Beurteilung entstehen dem Staat wohl auch sonst hohe budgetmäßige Nachteile, da nicht gemeinsam angestrebt wird, die elektronische Steuerverwaltung möglichst effizient und kostensparend abzuwickeln. Durch die Wiederaufnahme ist das Verfahren jedenfalls offen und wurde die Optionserklärung jedenfalls in dieser Berufung abgegeben.

Zu der "in eventu" getroffenen Begründung zur Teilwertabschreibung und Beteiligungsbewertung sei ausgeführt, dass handelsrechtlich/unternehmensrechtlich [§ 204 Abs. 2 UGB](#) bzw. hinsichtlich der Zuschreibung [§ 208 Abs. 1 UGB](#) und steuerlich § 6 Z. 13 EStG und hinsichtlich der Zuschreibung u.a. die Rechtsprechung des VwGH vom 22.4.2009, [2007/15/0047](#), zur Anwendung kommen. Von der vielfältigen Literatur seien etwa genannt: Kauba, Die Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wien 2004; Bertl/Hirschler, Beteiligungsbewertung im Unternehmens- und Steuerrecht in der Wirtschaftskrise, RWZ 2009, S. 299.

Das Steuerrecht folgt grundsätzlich dem Unternehmensrecht. Da sowohl die T PV GmbH als auch die GH GmbH abschlussprüfungspflichtig sind und der vom Wirtschaftsprüfer für die Beurteilung herangezogene impairment test die volle Abschreibung unternehmensrechtlich forderte, musste es in Folge, da die Unternehmensgruppe GH /T von der Unternehmenskrise besonders betroffen wurde, auch steuerlich zur Teilwertabschreibung kommen - naturgemäß unter Anwendung der Siebtelregelung. Es liegen ja keine typischen Anlaufverluste vor. In der Kapitalerhöhung und Abschreibung liegen auch Maßnahmen zur Gewährleistung einer zukünftigen Rentabilität vor. Zu berücksichtigen ist auch, dass die EStR 2000 Rz. 454 ein Nachholverbot vorsehen. Danach darf eine Wertminderung der Beteiligung nur in jenem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Wertminderung erstmals eintritt. Wird die Abschreibung in diesem Jahr unterlassen, so darf sie in einem späteren Wirtschaftsjahr nicht mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden (s. Baldauf, Pummerer, Bewertung bei Teilwertabschreibung und Zuschreibungen im Steuerrecht, in: Urnik, Fritz-Schmied, Bilanzsteuerrecht, Jahrbuch 2010, Wien-Graz 2010, S. 24 ff).

Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden können, wird um rasche Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat gebeten und der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Ein Gutachten des Instituts für Öffentliches Wirtschaftsrecht (o.Univ.-Prof. Dr. Bruno Binder) der Johannes Kepler Universität wird noch nachgereicht.

Als Anlage wurden der Berufung das im Text angeführte Formular „K10 als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K1 für 2007" sowie die Kopie eines Artikels aus der SWK, Heft 9, 2010, (Schlager, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung) beigelegt.

Mit **Vorlagebericht vom 15. April 2011** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.



Mit **E-Mail vom 31. Oktober 2011** wurde das in der Berufung angekündigte Gutachten von o.Univ.-Prof. Dr. Bruno Binder übermittelt.

In der **am 7. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde das Berufungsvorbringen wiederholt und im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass in Hinblick auf das Verhältnis der Berufungswerberin zur Fa. GH Holding GmbH im Konzern alle Äußerungen, die in den durchgeführten Betriebsprüfungen, insbesondere bei der 2006 bei der GH Holding GmbH abgehaltenen, bei der Beurteilung einbezogen werden müssten. Insbesondere die Äußerungen, die dort gegenüber dem Betriebsprüfer bezüglich der Schachtelbeteiligung gemacht worden seien, hätten für das Finanzamt Anlass für ein Mängelbehebungsverfahren bezüglich der Körperschaftsteuererklärung 2006 bei der Berufungswerberin sein müssen, da daraus eindeutig die Absicht zur Ausübung der Option hinsichtlich der berufsgegenständlichen Schachtelbeteiligungen hervorgehe. Dieses Wissen des Betriebsprüfers sei dem Finanzamt zuzurechnen und von diesem bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2006 der Berufungswerberin einzubeziehen gewesen. Es hätte daher ein entsprechender Vorhalt oder Mängelbehebungsauftrag vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 ergehen müssen.

Letztlich wurde auch vorgebracht, dass es mangels entsprechender Überprüfungsmöglichkeit dem Steuerberater überhaupt nicht möglich sei, zu sagen, ob er das entsprechende Feld zur Option im elektronischen Eingabeformular ausgefüllt habe oder nicht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der durch [BGBI. I Nr. 71/2003](#) geänderte **Absatz 2 und** der durch [BGBI. I Nr. 161/2005](#) geänderte **Absatz 3** des mit der Überschrift "Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen" versehenen **§ 10 Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBI. Nr. 401/1988 (KStG 1988)** lauten wie folgt:

*(2) Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind*

- a) *an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,*
- b) *an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.*

Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt nicht für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste, die durch den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Gesellschaft (Körperschaft) veranlasst werden. Die Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).
2. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.
3. Die Option kann nicht widerrufen werden.
4. Im Falle der Veräußerung oder der Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes an eine unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaft ist auch die erwerbende Körperschaft an die Option im Sinne der Z 1 gebunden. Dies gilt auch für den Fall, dass die erwerbende Konzernkörperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzt, für die keine Option ausgeübt worden ist.
5. Entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Ausland, erstreckt sich die Steuerneutralität nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung. Geht eine internationale Schachtelbeteiligung, soweit für sie keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist, durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Inland unter, gilt der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert.

In [§ 26a Abs. 16 KStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 124/2003](#) finden sich folgende

**Übergangsregelungen** zu internationalen Schachtelbeteiligungen (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

(16) 1. § 10 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 71/2003](#) ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden.

2. § 10 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 71/2003](#) ist anzuwenden:

a) auf **Steuerpflichtige**, die **vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen** worden sind, ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006, 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 BGBI. I Nr. 71/2003, bis zum Jahr der Ausübung der Option,

- b) auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen worden sind ab der Veranlagung für 2004, und zwar dahin gehend, dass sie die Option für bestehende und vor dem 1. Jänner 2004 erworbene Beteiligungen, mit Wirksamkeit für die Veranlagung 2004 ausüben und eine entsprechende Erklärung spätestens b) gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 abgeben. Dies gilt auch dann, wenn bei einer bestehenden und vor dem ersten Jänner 2004 erworbenen Beteiligung ausschließlich durch das In-Kraft-Treten des § 10 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 71/2003 die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung eintreten.

3. Wird keine Option im Sinne der Z 2 lit. a bzw. der Z 2 lit. b ausgeübt, gilt Folgendes:

Ist im Fall der Z 2 lit. a vor dem letzten im Kalenderjahr 2006 endenden Wirtschaftsjahr, im Fall der Z 2 lit. b vor dem letzten im Kalenderjahr 2004 endenden Wirtschaftsjahr für eine Beteiligung oder für Teile hievon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) angesetzt worden, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchwert und den seinerzeitigen Anschaffungskosten jeweils im unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr mit mindestens einem Siebentel und in den jeweils sechs weiteren Wirtschaftsjahren ebenfalls mit mindestens einem Siebentel gewinnerhöhend anzusetzen.

- Im Falle der Ausübung einer Option kann anstelle des steuerlichen Buchwertes der 4. Beteiligung der gemeine Wert abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Option ausgeübt wurde, angesetzt werden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung mehrerer internationalen Schachtelbeteiligungen bzw. die Wirksamkeit der hierfür erforderlichen Optionserklärung iSd § 10 Abs. 3 Z 1 iVm 26a Abs. 16 KStG 1988.

Betroffen ist die Anerkennung der Abrechnung der Abschreibungen folgender drei Auslandsbeteiligungen (Verteilung auf sieben Jahre) in den Jahren 2007 von 236.111,00 € und 2008 von insgesamt 487.540,00 €, die den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend in den bekämpften Bescheiden zugerechnet worden sind:

	2006	2007	2008
TL Inc., Jackson USA (TLI)		<u>236.111,00</u>	378.968,00
TL BV Netherlands (TLBV)			51.429,00
TL GmbH Germany (TLD)			<u>57.143,00</u>
		236.111,00	487.540,00

Gemäß § 133 Abs. 2 BAO sind die amtlich aufgelegten Vordrucke für Abgabenerklärungen zu verwenden. Soweit Abgabenerklärungen für 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 iVm § 26c Z 10 lit. a KStG 1988** idF BGBl. I Nr. 161/2005 ist die Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige ab dem Veranlagungsjahr 2006 elektronisch zu übermitteln. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 der auf Grund des **§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988** erlassenen FinanzOnline-Erklärungsverordnung BGBl. II Nr. 512/2006 hat die elektronische Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung nach der FinanzOnline-Verordnung 2006 im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) 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**.

**§ 1 Abs. 2 FinanzOnline-Verordnung 2006**, BGBl. II Nr. 97/2006 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 513/2006, lautet wie folgt:

(2) Die automationsunterstützte Datenübertragung ist zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online ((<https://finanzonline.bmf.gv.at>)) zur Verfügung stehen. Die für eine Datenstromübermittlung und für eine Übermittlung mittels eines Webservices erforderlichen organisatorischen und technischen Spezifikationen (z.B. XML-Struktur, WSDL) sind auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen (<https://www.bm.gv.at>) abrufbar zu halten.

Die Bw hat entsprechend der geschilderten Rechtslage die Körperschaftsteuererklärung 2006 am 23. November 2007 mit FinanzOnline beim Finanzamt elektronisch eingebracht. Dabei wurde das in der Sektion Allgemeine Daten mit dem Text "Die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt." versehene Kästchen nicht angekreuzt. Die elektronisch vorgesehene Aufstellung K10 für Schachtelbeteiligungen wurde ebenfalls nicht ausgefüllt.

Dieser durch Ausdrücke der elektronischen Steuererklärung im Verfahren FinanzOnline und AIS aktenkundige Sachverhalt wurde von der Bw im gesamten Berufungsverfahren nicht in Abrede gestellt. Erst ganz am Ende der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Bw

„vorsichtshalber“ vorgebracht, dass“ das Kreuzerl gemacht worden, aber nicht angekommen sei“. In der Folge wurde formuliert: „Wir wissen gar nicht, ob wir es gemacht haben oder nicht.“

In den beiden Folgejahren 2007 und 2008 wurde die Option elektronisch ausgeübt und das entsprechende Formular K10 mit detaillierten Angaben zu den Beteiligungen ausgefüllt. Auch von Seiten des Finanzamtes wurde festgehalten, dass es bisher noch nie technische Probleme bei der Übermittlung dieser Daten gegeben habe.

Es gibt keine konkreten Hinweise auf das Vorliegen eines technischen Fehlers bei der Übertragung der Daten.

Allein aus dem chronologischen Ablauf ist ersichtlich, dass die Behauptung, aus technischen Ursachen sei die Option nicht beim Finanzamt eingelangt, eine **substanziöse Schutzbehauptung darstellt**. Diese Behauptung wurde nämlich erstmals am Ende der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht im Gegensatz dazu jedoch weder im der Berufung zu Grunde liegenden Betriebsprüfungsverfahren noch dem bisherigen Berufungsverfahren vorgebracht.

Auch die Formulierungen es werde diese Behauptung „vorsichtshalber“ vorgebracht, und „wir wissen gar nicht, ob wir es gemacht haben oder nicht“ zeigen, dass damit kein konkreter Sachverhalt dargestellt wird, sondern diese Behauptung nur „vorsichtshalber“ aufgestellt wird, ohne dass der Behauptung ein nachvollziehbarer Zweifel am Sachverhalt zu Grunde liegt.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt in freier Beweiswürdigung aller Umstände daher zur Ansicht, dass das entsprechende Eingabefeld in der elektronischen Körperschaftsteuererklärung 2006 **nicht angekreuzt wurde. Ebenso** wurde für das Jahr 2006 die elektronisch vorgesehene Aufstellung K10 für Schachtelbeteiligungen **nicht ausgefüllt**.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 26. November 2007 erging erklärungsgemäß.

Dieser erste Körperschaftsteuerbescheid 2006 ist ausschließlich auf Grund der elektronischen Steuererklärung vom 23. November 2007 ergangen. Mangels Ankreuzens des vorgesehenen Kästchens und weil auch die vorgesehene elektronische Beilage betreffend die Auflistung der internationalen Schachtelbeteiligungen seitens der Bw nicht ausgefüllt worden ist, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall bis zu diesem Zeitpunkt bei objektiver Betrachtung von keiner Optionserklärung zur Steuerpflicht iSd [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) (*"... spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 eine entsprechende Optionserklärung abgeben;"*) gesprochen werden.

Die Eintragung eines Betrages unter den Kennzahlen 9294 und 9296 der Körperschaftsteuererklärung 2006 stünde dem nicht entgegen, weil hieraus nicht einmal ersichtlich wäre, ob es sich dabei um die Siebtel aus der Teilwertabschreibung von Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften handelt – geschweige denn an welchen ausländischen Gesellschaften in welchem Ausmaß eine Beteiligung besteht, hinsichtlich derer die Option zur Steuerpflicht ausgeübt wird.

In der Steuererklärung des Jahres 2006 hat die Bw – offensichtlich mangels Vornahme einer Teilwertabschreibung – die einschlägigen Kennzahlen 9296 und 9294 jedoch gar nicht ausgefüllt (Berufung S 4 Abs. 2).

Zum Vorbringen (Berufung S 3 Abs. 2), dem KStG sei lediglich das Erfordernis eines Antrages und sonst keinerlei Anhaltspunkt zu entnehmen, ist zu entgegnen, dass unter Rz 565b der KöStR 2001 ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die Option für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen hat und auch nur für diese wirkt und nicht später nachgeholt werden kann.

Auch aus der Vorlage der Mehr-Weniger-Rechnung für die Berufungsjahre ist für den Standpunkt der Bw nichts zu gewinnen. Diese Erläuterungen wurde seitens der Bw nämlich erst mit dem **Schriftsatz vom 3. Dezember 2009** der für sie zur Wahrung bzw. Nachholung der Offenlegung einschreitenden Rechtsanwaltskanzlei dem Finanzamt Linz vorgelegt. Darin wird einerseits unsubstantiiert die bereits erfolgte Ausübung des hier strittigen Optionsrechtes mit Abgabe der Jahreserklärungen behauptet, andererseits werden "aus Gründen der Vorsicht" das ausgefüllten Formular K 10 für 2007 und Mehr-Weniger-Rechnungen der Jahre 2005 bis 2008 samt Darstellungen betreffend die handelsrechtliche und steuerrechtliche Abwertung der genannten drei internationalen Schachtelbeteiligungen **erstmals der Abgabenbehörde vorgelegt.**

**Es ist somit aktenkundig, dass die Bw die internationalen Schachtelbeteiligungen, für die sie die Option zur Steuerpflicht ausgeübt haben will, erst am 3. Dezember 2009 und damit lange nach Ergehen des Erstbescheides vom 26. November 2007 konkretisiert hat.**

Von der Ausübung des Optionsrechtes zur Steuerpflicht im Rahmen der elektronisch abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2006 kann daher im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Die Nichtausübung eines Rechtes – konkret des Optionsrechtes zur Steuerpflicht – stellt entgegen der Rechtsansicht der Bw keinen Mangel iSd 85 BAO ("...; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen") dar.

Die am 22. Oktober 2007 elektronisch abgegebene Körperschaftsteuererklärung 2006 ist objektiv betrachtet auch nicht offensichtlich widersprüchlich. Das Finanzamt hatte daher auch keine Veranlassung zur informellen Rückfrage bei der Bw.

In der mündlichen Verhandlung wurde von der Bw vorgebracht, dass die Bw Teil des Konzerns der GH GmbH sei und schon im Betriebsprüfungsverfahren bei der GH GmbH im Jahr 2006 mit dem Betriebsprüfer hinsichtlich der Auslandsbeteiligungen u.a. auch über die Bw die Entscheidung für die Option besprochen worden sei. Auch aus diesem Grund wäre, da das Wissen des Prüfers dem Finanzamt zuzurechnen sei, die Körperschaftsteuererklärung 2006 widersprüchlich und die Angaben im Vorhaltswege aufklärungsbedürftig gewesen.

Dies führt nach Ansicht der Berufungsbehörde zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhaltes. Äußerungen im Betriebsprüfungsverfahren der Trodat GmbH durch deren Organe oder Vertreter lange vor Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 durch die Bw haben grundsätzlich keine Bedeutung oder Wirksamkeit im Verfahren der Bw. Es bestand für das Finanzamt daher keine Veranlassung zu einer Rückfrage bei der Bw.

Der Umstand, wie seitens der Bw auf die Wirtschaftskrise 2008/2009 hingewiesen worden ist, erweckt den Eindruck, dass sich die Bw erst im Jahr 2009 wegen der damals klar gewordenen Tendenz zur laufenden Abwertung von Auslandsbeteiligungen zur Ausübung der nicht widerrufbaren Option bekennen wollte.

Die Bw hat **erst** am 30. April 2009 in der elektronischen Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007 (für 2008 am 17.9.2009) durch Ankreuzen des vorgesehenen Kästchens die Ausübung ihres **Optionsrechtes** zugunsten der Steuerwirksamkeit internationaler Schachtelbeteiligungen hinsichtlich der streitgegenständlichen Beteiligungen Bet1 (Anschaffung 1.1.2003), Bet2 (Anschaffung 1.1.2003) und Bet3 (Anschaffung 1.1.2006) in der elektronischen **Beilage K 10 geltend gemacht**.

In Ansehung des eindeutigen Wortlautes des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) ("*... spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 eine entsprechende Optionserklärung abgeben;*") muss dies als eindeutig verspätet qualifiziert werden, weil offensichtlich auf die Ersteinreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006, die im gegenständlichen Fall wie vorgesehen elektronisch erfolgt ist, abzustellen ist. Es handelt sich dabei um eine Fallfrist. Nach diesem Zeitpunkt kann nicht mehr optiert werden (Strimitzer, KSt 1988, § 10 Abs. 3 Tz 214, unter Hinweis auf Kristen/Passeyrer, SWI 5/2003, 231).

Diese Rechtsansicht entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers:



Der Regierungsvorlage (59 der Beilagen XXII.GP) zum Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 71/2003, zu Art. 40 Z 1 (Änderungen des [§ 10 KStG 1988](#)) ist ua. zu entnehmen, dass die vom Forum der OECD als unfairer Steuerwettbewerb qualifizierte bisherige asymmetrische Berücksichtigung von Verlusten und Steuerfreistellung von Gewinnen aus der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen durch die vorgesehene Änderung des [§ 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988](#) beseitigt werden soll. Dies erfolge grundsätzlich durch vollständige Neutralstellung von Gewinnen und Verlusten oder Wertänderungen während des Bestandes der Beteiligung. Zur hier strittigen Optionsausübung wird Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

"Um den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Körperschaften Rechnung zu tragen, soll **eine auf jede einzelne Schachtelbeteiligung bezogene Option** zu Gunsten der vollständigen Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung verankert werden. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Die Körperschaft kann sich **nur in der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres** der (unmittelbar oder mittelbar erworbenen) internationalen Schachtelbeteiligung **oder des Jahres des Entstehens** einer solchen durch spätere (unmittelbare oder mittelbare) Zusatzanschaffungen für die Steuerneutralität oder die Steuerwirksamkeit entscheiden und bleibt an diese Entscheidung für die entstandene und durch weitere Anschaffungen erweiterte Schachtelbeteiligung gebunden. ..."

Nach dem Willen des Gesetzgebers und diesem entsprechenden eindeutigen Wortlaut des Gesetzes kann die Option nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das hier maßgebliche Veranlagungsjahr 2006 nicht mehr ausgeübt werden.

Der Gesetzgeber normiert in § 26 a Abs. 16 Z 2 KStG (" ... spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 ... ") eine an die Abgabe der Steuererklärung anknüpfende Fallfrist. Die Optionserklärung kann daher nach Abgabe der hier maßgeblichen Körperschaftsteuererklärung 2006 nicht mehr nachgeholt werden. In diesem Zusammenhang wird auf die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates zur vergleichbaren Bestimmung des [§ 37 Abs. 9 EStG 1988](#) idF BGBl. I 2000/29 („Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, ...") hingewiesen, die der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.06.2008, [2008/15/0144](#)) bestätigt hat. Demnach (UFS 08.11.2007, RV/0752-G/07, 19.12.2003, RV/0481-I/02) kann einem derartigen Antrag, der erst im Rechtsmittelverfahren gestellt worden ist, von der Abgabenbehörde nicht mehr Rechnung getragen werden.



Deshalb kann die **Optionserklärung** entgegen der Rechtsansicht der Bw noch weniger **im Rahmen des Wiederaufnahmeverfahrens und Berufungsverfahrens gegen die neuen Sachbescheide** nachgeholt werden.

Bei Ausübung der Option müssten die betroffenen Beteiligungen außerdem konkretisiert werden, was die Bw im gegenständlichen Fall nicht rechtzeitig getan hat.

Überdies hat das Finanzamt zutreffend darauf hingewiesen, dass die Berücksichtigung der geltend gemachten Teilwertabschreibungen wegen zu kurzer Zeitspanne zwischen Anschaffung der Beteiligung und deren Wertberichtigung auch nach diesbezüglicher Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.06.2007, [2002/14/0085](#)) gar nicht zulässig ist.

Das Finanzamt hat daher in den bekämpften Bescheiden zu Recht die bei Nichtausübung des Optionsrechtes vorgesehenen oben zitierten Rechtsfolgen zur Anwendung gebracht.

Daran können die seitens der Bw vorgebrachten **verfassungsrechtlichen Bedenken** aus folgenden Gründen nichts zu ändern:

Nach Ansicht der Berufungsbehörde kann die Stornierung der von der Bw vorgenommenen Teilwertabschreibungen (Siebtel) in den bekämpften Bescheiden wegen des eindeutigen Gesetzeswortlautes und der erläuternden Bemerkungen keinesfalls als Willkür des Finanzamtes iSd Judikatur des Verfassungsgerichtshofes qualifiziert werden.

Soweit sich die Bedenken jedoch gegen die Verfassungsmäßigkeit (Gleichheitswidrigkeit) der angewendete Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 1 iVm 26a Abs. 16 KStG 1988 richten, steht deren Berücksichtigung im Abgabungsverfahren das Legalitätsprinzip ([Art. 18 B-VG](#)) entgegen, weil sowohl das Finanzamt als auch der Unabhängige Finanzsenat an die geltenden Gesetze gebunden sind.

Die von der Bw ins Treffen geführten EU-rechtlichen Bedenken gegen die Anwendung des in § 10 Abs. 3 Z 1 iVm 26a Abs. 16 KStG 1988 normierten Optionsmodells werden von der Berufungsbehörde nicht geteilt. Die vorliegende Rechtslage stellt nach Ansicht der Berufungsbehörde keineswegs eine willkürliche Diskriminierung von internationalen gegenüber nationalen Schachtelbeteiligungen dar. Die grundsätzliche Steuerfreistellung von Substanzwertänderungen kann vorteilhaft sein. Auf Grund des in [Art. 65 AEUV](#) (vormals [Art. 58 EGV](#)) normierten Steuervorbehaltes bleibt es den Mitgliedsstaaten unbenommen unterschiedliche steuerrechtliche Vorschriften auf Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Wohn- oder Kapitalanlageort anzuwenden.

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

---

Linz, am 21. Dezember 2011