

# Zeitpunkt und Form der Option zur Steuerwirksamkeit internationaler Schachtelbeteiligungen

1. „Bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ erklären (§ 10 Abs 3 Z 1 KStG) bzw „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung“ eine Optionserklärung abgeben (§ 26a Abs 16 Z 2 KStG) ist dahingehend zu verstehen, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber eine Willenserklärung (auf Ausübung der Option) abgibt und ihm hierfür eine Frist zur Verfügung steht, die mit der (erstmaligen) Einbringung einer Körperschaftsteuererklärung endet. Die Abgabe weiterer (berichtiger) Körperschaftsteuererklärungen ändert nichts an einem bereits eingetretenen Fristenablauf.
2. Auch Anbringen in elektronisch eingereichten Steuererklärungen sind nach dem Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes auszulegen. Aus den für die Teilwertabschreibung vorgesehenen Kennzahlen der Körperschaftsteuererklärung ist für sich alleine keine Willenserklärung auf Ausübung der Option ableitbar, da sich einerseits Teilwertabschreibungen auch auf Inlandsbeteiligungen beziehen können, andererseits auch für Auslandsbeteiligungen, für welche keine Teilwertabschreibung vorzunehmen war, Optionsanträge in Betracht kommen können.

VwGH 25.07.2013, 2012/15/0001

§ 10 Abs 3, § 26 Abs 1 Z 2 KStG

## Vorbemerkung

Internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG sind seit dem BBG 2003<sup>1</sup> im Grundsatz auch im Hinblick auf die Vermögenssubstanz steuerneutral, es sei denn, es wird eine Option zur Steuerpflicht ausgeübt. Nur wenn eine solche Option ausgeübt wird, können Teilwertabschreibungen auf eine solche Beteiligung nach Maßgabe des § 12 Abs 3 KStG in Form der sogenannten Teilwertabschreibungssiebentel steuerwirksam sein, wobei umgekehrt zB Veräußerungsgewinne etc steuerpflichtig wären. Die Entscheidung für oder gegen eine Option wird idR in Abhängigkeit von den Erwartungen an die zukünftige Wertentwicklung der Beteiligung getroffen werden; bei erwarteten Wertsteigerungen wird eine Option unterbleiben, im umgekehrten Fall wird sie ausgeübt werden. Dass die Option unwiderruflich ist, wurde zwar im Schrifttum kritisiert,<sup>2</sup> unlängst aber vom VfGH verfassungsrechtlich nicht beanstandet.<sup>3</sup>

Zur Ausübung der Option ist gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen“ zu erklären, „dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung)“. Die Option kann nur im Erwerbsjahr ausgeübt, also nicht nachgeholt werden.<sup>4</sup> Für „Altbeteiligungen“ sahen § 26a Abs 16 Z 2 bis Z 4 KStG spezielle Übergangs- und In-Kraft-Tretens-Bestimmungen vor, um den durch das BBG 2003 geschaffenen Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Steuerwirksamkeit von Substanzgewinnen und -verlusten Rechnung zu tragen. Vereinfacht formuliert war je nach dem Zeitpunkt der Firmenbucheintragung der inländischen Muttergesellschaft die Option zur Steuerwirksamkeit in der Steuererklärung 2004 bzw 2006 auszuüben, konkret „eine entsprechende Erklärung spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung“ abzugeben.<sup>5</sup> Strittig war nun auch vor dem VwGH, wie eine solche Optionsausübung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG (iVm § 26a Abs 16 Z 2 KStG) in formaler Hinsicht zu erfolgen hat.<sup>6</sup>

1 BGBl I 2003/71.

2 Siehe zB Staringer, Die „Qual der Wahl“ – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, ecolex 2006, 461 (463); Haslinger, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 97 ff; Haslinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 10 Tz 101; Kofler in Achatz/Kirchmayer, KStG (2011) § 10 Tz 240; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT IV/1 (2012) 93 ff.

3 VfGH 21. 9. 2012, B 160/12, GES 2013, 29 m Anm Lachmayer.

4 Rz 1216 KStR 2013 (ex-Rz 565b KStR 2001); siehe auch Haslinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 10 Tz 97; Kofler in Achatz/Kirchmayer, KStG (2011) § 10 Tz 240.

5 Auf Kofler in Achatz/Kirchmayer, KStG (2011) § 10 Tz 227 ff.

6 Siehe zu dieser Problematik auch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 (anhängig zu ZI 2012/15/0209; Behandlung durch den VfGH abgelehnt, siehe VfGH 21. 9. 2012, B 160/12, GES 2013, 29 m Anm Lachmayer); UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10, GES 2012, 257 m Anm Kofler; siehe zur Problematik auch Straka, Option zur Steuerwirksamkeit internationaler Schachtelbeteiligungen, UFSjournal 2012, 269 (269 ff); Bubeck, Die Internationale Schachtelbeteiligung – Die Option zur Steuerpflicht und steuerneutrale Aufwertung – noch ein Thema 2013? ÖStZ 2013/840, 446 (446 ff).

## Ausgangssachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine vor dem 1. 1. 2001 in das Firmenbuch eingetragene GmbH. Sie ist an etwa 20 in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die Bf brachte die Körperschaftsteuererklärung 2006 per „FinanzOnline“ elektronisch beim Finanzamt ein. Dabei wurde das Feld „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt“ nicht angekreuzt. Somit blieb auch eine elektronische Aufstellung „K 10“ für die betreffenden Schachtelbeteiligungen unausgeführt. Bei der mit dem Text „Siebentel gemäß § 12 Abs 3 Zerteilungszeitraumes“ erläuterten Kennzahl 9296 gab die Bf den Wert von knapp € 4 Mio an. Auf Aufforderung des Finanzamts legte die Bf den Jahresabschluss 2006 und eine „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2006“ vor, in welcher der unter Kennzahl 9296 angeführte Betrag aufgeschlüsselt wird, vor. In dieser Beilage werden Beteiligungen an sieben Gesellschaften (Beteiligungen A bis G) mit dem auf sie entfallenden Siebentelbetrag an Beteiligungsabschreibung angeführt. Im Jahr 2009 brachte die Beschwerdeführerin eine „berichtigte“ Körperschaftsteuererklärung 2006 in Papierform beim Finanzamt ein, in dem das Optionsfeld angekreuzt war; im angeschlossenen Formular K 10 wurden sieben internationale Schachtelbeteiligungen (Beteiligungen A bis G) angeführt. Nach einer Außenprüfung versagte das Finanzamt den Teilwertabschreibungen für die internationalen Schachtelbeteiligungen die Anerkennung. Es sei keine wirksame Option zur Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs 3 KStG abgegeben worden. Der UFS bestätigte dies.<sup>7</sup>

## Aus den Entscheidungsgründen<sup>8</sup>

### Hintergrund der Optionsmöglichkeit

„Den ErlRV zum BudBG 2003, 59 BlgNR GP XXII, ist zu entnehmen, dass es eine Verständigung der Mitgliedstaaten der EU auf einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung gegeben hat, worin sich die Mitgliedstaaten zur Rücknahme von Maßnahmen des unfairen Steuerwettbewerbs verpflichtet haben. Die seinerzeit in Österreich geltende steuerliche Regelung für internationale Schachtelbeteiligungen (Berücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungsveräußerungen und Steuerfreistellung von Gewinnen aus solchen Veräußerungen) sei als

eine solche Maßnahme angesehen worden. Mit dem BudBG 2003 solle eine völlige Neutralstellung von Gewinnen und Verlusten während des Bestandes der Beteiligung normiert werden. Um aber den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Körperschaften Rechnung zu tragen, solle eine auf jede einzelne Schachtelbeteiligung bezogene Option zu Gunsten der vollständigen Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung (also Erfassung sowohl von Verlusten als auch von Gewinnen) verankert werden. Dabei könne sich die Körperschaft in der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung entscheiden und bleibe an diese Entscheidung für die betreffende Beteiligung gebunden.“

### Zeitlicher Aspekt: Option „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006“

„Die Beschwerdeführerin ist eine vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragene GmbH, sodass für sie die Inkrafttretensregelung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a KStG 1988 zur Anwendung kommt. Demnach gilt für internationale Schachtelbeteiligungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erworben wurden, dass gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988 „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung“ der internationalen Schachtelbeteiligung (oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung) erklärt werden kann, Gewinne und Verluste sollten für diese steuerwirksam sein (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung). Für vor dem 1. Jänner 2006 erworbene Beteiligungen konnte „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006“ eine entsprechende Optionserklärung abgegeben werden.

„Bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ erklären (§ 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988) bzw. „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung“ eine Optionserklärung abgeben ([§ 26a Abs 16] Z 2 KStG 1988) ist dahingehend zu verstehen, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber eine Willenserklärung (auf Ausübung der Option) abgibt und ihm hierfür eine Frist zur Verfügung steht, die mit der (erstmaligen) Einbringung einer Körperschaftsteuererklärung endet. Die Bezugnahme auf die Körperschaftsteuererklärung steckt somit den zeitlichen Rahmen für die Antragstellung ab (vgl zu Anträgen auf Prämienentgelt die hg. Erkenntnisse vom 21. September 2006, 2004/15/0104, und vom 22. November 2006, 2006/15/0049).“

<sup>7</sup> UFS 16. 11. 2011, RV/0725-L/10, miterledigt RV/0898-L/10, RV/0935-L/11 und RV/0936-L/11 (nicht in der Findok veröffentlicht).

<sup>8</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

**Form der Option: Auslegung der elektronischen Erklärung nach dem „Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes“**

„Das Gesetz schreibt keine besondere Form der Abgabe dieser Willenserklärung vor (vgl. *Schlager*, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, SWK 2009, T 33, 38). Es kamen daher im Beschwerdefall alle Möglichkeiten der Einreichung, die das Gesetz für Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 BAO vorsieht, in Betracht (siehe hiezu auch § 86a BAO), wobei für die Wahrung der Frist ua auch die Regelung des § 108 Abs 4 BAO zu beachten war. Es stand der Beschwerdeführerin auch frei, die Willenserklärung als Teil der Körperschaftsteuererklärung (elektronisch) abzugeben. [Der VwGH gibt sodann § 1 Abs 2 und § 5 der FinanzOnline-Verordnung 2006 und § 1 Abs 1 und § 3 der FinanzOnline-Erklärungsverordnung wieder.]

Im gegenständlichen Fall hatte die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 elektronisch zu erfolgen. Es ist unbestritten, dass die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 samt den Angaben in Kennzahl 9296 ein Vorgang ist, der sich im Rahmen der Funktionen bewegt, die gemäß § 1 Abs 2 FOnV dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellt sind.

Im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2007/15/0119, hat der Verwaltungsgerichtshof zur in den hier maßgeblichen Punkten vergleichbaren Vorgänger-Verordnung FOnV 2002 ausgesprochen, dass auch Anbringen in elektronisch eingereichten Steuererklärungen nach dem Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes auszulegen sind.

Im gegenständlichen Fall ist allerdings der belangen Behörde einzuräumen, dass den Angaben der Beschwerdeführerin in der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2006 für sich allein auch bei verständiger Würdigung nicht die Bedeutung beigemessen werden kann, dass damit eine Willenserklärung auf Ausübung der Option nach § 26a Abs 1 Z 2 lit a bzw § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988

abgegeben werden sollte. Dies ergibt sich schon daraus, dass § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 auch auf die Teilwertabschreibung von Inlandsbeteiligungen Anwendung findet. Andererseits kommen auch in Bezug auf solche Auslandsbeteiligungen, für welche keine Teilwertabschreibung vorzunehmen war, Anträge nach § 26a Abs 1 Z 2 lit a bzw § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 in Betracht.“

**Keine Sanierung durch Abgabe berichtigter Erklärungen**

„Mit der elektronischen Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 ist im Beschwerdefall die gesetzliche Frist zur Erklärung der Option nach § 26a Abs 1 Z 2 lit a bzw § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 abgelaufen. Die Abgabe weiterer (berichtigter) Körperschaftsteuererklärungen hat am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts geändert (vgl nochmals zum Antrag auf Geltendmachung von Prämien das hg Erkenntnis vom 22. November 2006, 2006/15/0049).

Solcherart erweist es sich auch als unbeachtlich, dass die Beschwerdeführerin Wochen nach dem Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2006 Unterlagen (Jahresabschluss, Mehr-Weniger-Rechnung, etc) dem Finanzamt übermittelt hat.

Der belangen Behörde kann auch nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck bringt, dass – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – in Bezug auf die elektronisch eingereichte Körperschaftsteuererklärung 2006 nicht die Voraussetzungen für einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO vorgelegen sind.

Zutreffend verweist die Beschwerde darauf, dass bei Versäumung einer Frist grundsätzlich die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO besteht (vgl etwa das Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0090). Ein solcher Antrag ist allerdings nicht Gegenstand dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, sodass auch nicht darauf einzugehen ist, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung erfüllt gewesen wären.“

## Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Der VwGH klärt in diesem Erkenntnis sowohl Zeitpunkt als auch Form der Optionsausübung: In zeitlicher Hinsicht versteht der Gerichtshof – im Einklang mit dem UFS<sup>9</sup> – die Wendungen „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ (§ 10 Abs 3 Z 1 KStG) bzw. „spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung“ (§ 26a Abs 16 Z 2 KStG) so, dass die Möglichkeit zur Optionserklärung mit der erstmaligen Einbringung der betreffenden (elektronischen) Körperschaftsteuererklärung endet; dies steckt den zeitlichen Rahmen für die Antragstellung ab.<sup>10</sup> Die Abgabe einer berichtigten Erklärung oder das Nachreichen weiterer Unterlagen sind daher unbeachtlich. Hinsichtlich der Form der Optionsausübung legt der VwGH – wie auch der UFS Wien<sup>11</sup> – einen materiellen Maßstab an, wonach die Auslegung der elektronischen Erklärung nach dem „Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes“ zu erfolgen habe,<sup>12</sup> also grundsätzlich auch eine schlüssige Optionsausübung möglich wäre. Allerdings ist – wie auch der VwGH betont – aus den für die Teilwertabschreibung vorgesehenen Kennzahlen der Körperschaftsteuererklärung noch keine Willenserklärung auf Ausübung der Option ableitbar. Denn einerseits lässt sich daraus nicht ersehen, ob es sich um Siebentel aus Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG von Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften handelt und an welchen ausländischen Gesellschaften eine Beteiligung in welchem Ausmaß besteht; und andererseits kommen auch in Bezug auf sol-

che Auslandsbeteiligungen, für welche keine Teilwertabschreibung vorzunehmen war, Anträge nach § 26a Abs. 1 Z 2 lit a bzw. § 10 Abs 3 Z 1 KStG in Betracht.

2. Sanierungsmöglichkeiten einer verpassten Optionserklärung kann allerdings das Verfahrensrecht bieten. Der VwGH hat konkret auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO hingewiesen. Der UFS Wien hat in einer Entscheidung vom April 2012<sup>13</sup> auch auf die Ermessensübung bei der Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO rekurriert, wonach das Ermessen insbesondere dann gegen eine Wiederaufnahme (und damit gegen eine Versagung der Anerkennung einer Teilwertabschreibung) zu üben sei, wenn der Steuerpflichtige „lediglich eine Frist versäumt“ habe und bei Einreichen der Steuererklärung tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, dies aber lediglich durch ein Versehen unterblieben ist. Der UFS hob daraufhin im konkreten Verfahren die bekämpften Wiederaufnahmbescheide der Jahre 2006 und 2007 auf, hielt jedoch fest, dass für das Steuerjahr 2008, für das keine Wiederaufnahme, sondern eine Berufung gegen den Steuerbescheid betroffen war, die ausländische Beteiligung mangels rechtswirksamer Option als steuerneutral zu behandeln sei. Ein darauf folgter Antrag des Steuerpflichtigen auf Nachsicht nach § 236 BAO blieb allerdings erfolglos, da nach Ansicht des UFS Wien in seiner diesbezüglichen Entscheidung im September 2013<sup>14</sup> auch bei versehentlicher Nichtausübung der Option mangels sachlicher Unbilligkeit eine Nachsicht nicht möglich sei.

9 UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11; UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10, GES 2012, 257 m Anm *Kofler*.

10 Siehe zu Anträgen auf Prämiengewährung auch VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0104; VwGH 22. 11. 2006, 2006/15/0049; VwGH 15. 1. 2008, 2007/15/0268; VwGH 19. 3. 2008, 2008/15/0061; VwGH 22. 4. 2009, 2009/15/0003.

11 UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10, GES 2012, 257 m Anm *Kofler*, auch zur Einbeziehung des gesamten Akteninhalt im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung; ebenso *Schlager*, Die Bedeutung

der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, SWK 2010/9, T 33.

12 Ebenso zB VwGH 15. 1. 2008, 2007/15/0119; VwGH 29. 7. 2010, 2009/15/0152.

13 UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10, GES 2012, 257 m Anm *Kofler*, zu einem Fall, in dem die bewusste Nichtausübung der Option angesichts des wirtschaftlichen Totalverlusts ohne Chance auf zukünftige Wertsteigerung auch widersinnig gewesen wäre.

14 UFS 26. 9. 2013, RV/2601-W/12.