

Schlüssige Option zugunsten der Steuerwirksamkeit einer internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 3 KStG

1. Wenn mit der Steuererklärung keine explizite Optionserklärung gem § 10 Abs 3 KStG abgegeben wird und auch aus den übrigen Eintragungen der Steuererklärung allenfalls iVm der sonstigen Aktenlage (im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung) der Wille zur Ausübung der Option nicht erkennbar ist, muss die ausländische Beteiligung als steuerneutral behandelt werden.
2. Ist ersichtlich, dass der Steuerpflichtige bei Einreichen der Steuererklärung tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, und ist dies lediglich durch ein Versehen unterblieben, ist das Ermessen im Hinblick auf die Wiederaufnahme so zu üben, dass dem Interesse der Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft der Vorrang einzuräumen ist.

UFS 12.04.2012, RV/2471-W/10

§ 10 Abs 3 KStG

Ausgangssachverhalt

Die X GmbH hat ihre im Jahr 1998 erworbene ausländische Beteiligung an der X S.A. in Frankreich, die als Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG anzusehen ist, mit 31. 12. 2006 mit einem Veräußerungsgewinn iHv 15.944 € veräußert. In Zusammenhang mit dieser Beteiligung hat die X GmbH ab dem Jahr 2001 bzw 2002 wegen des Wertverfalls Teilwertabschreibungen gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG iHv insgesamt 726.727 € vorgenommen.

Die X GmbH hat Anfang 2008 die Körperschaftsteuererklärung 2006 mittels Finanz Online eingebracht. In der Erklärung wurde weder das für die – zur Steuerwirksamkeit der Teilwertabschreibungen erforderliche – Option zur Steuerpflicht gem § 10 Abs 3 iVm § 26a Abs 16 Z 2 lit a KStG vorgesehene Feld noch die dem Formular K10 entsprechende Aufstellung im Onlinesystem ausgefüllt. Unstrittig war, dass die X GmbH im Rahmen der Steuererklärung 2006 (und der 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. Im Jahr 2009 reichte die X GmbH als Beilage eines Antrages auf Wiedereinsetzung zur Einbringung einer Berufung auch eine berichtigte Steuererklärung 2006 in Papierform mit einer Optionserklärung und ein Formular K10 ein.

Vor dem UFS war nun strittig, ob das Finanzamt zu Recht eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre

2006 und 2007 vorgenommen und den Teilwertabschreibungen die Steuerwirksamkeit versagt hat oder ob die X GmbH eine wirksame Option zur Steuerpflicht gem § 10 Abs 3 KStG für die ausländische Beteiligung ausgeübt hat.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Rechtlicher Rahmen: Abgabenerklärung und Option

„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

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

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.bmfsf.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 [idF BBG 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 [idF vor BBG 2003] gilt, unbeschadet der Wirksamkeit des § 10 Abs 2 KStG 1988 [idF BBG 2003], bis zum Jahr der Ausübung der Option.“

Keine ausdrückliche Abgabe der Optionserklärung

„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 Online-System 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 Wieder-einsetzungsverfahrens 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.“

Aber: Möglichkeit einer schlüssigen Optionserklärung ...

„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 Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserkklärung 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.“

... keine schlüssige Ausübung im konkreten Fall ...

„In einem Fall – ähnlich dem gegenständlichen – verwehrte 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 konkurrenzlos zum Ausdruck gekommen ist, sind die in der elektronisch eingereichten Steuererklärung ersichtlichen Daten zu überprüfen. Die diesbezügliche Einsichtnahme im Abgabeninformationssystem 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.“

... und zwar selbst bei Berücksichtigung der Aktenlage

„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 Prozesserklärung 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 zwingt auch für die Folgejahre.“

Ermessensübung im Hinblick auf die Wiederaufnahme zu Gunsten der Rechtskraft ...

„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 verstößen 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.“

... im Lichte der Zielsetzung der Norm ...

„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.“

... und der unstrittig gewollten und nur aufgrund eines Versehens unterbliebenen Optionsausübung

„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 Wiederaufnahmbescheide 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 Wiederaufnahmbescheide 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.“

Steuerneutralität für das nicht von der Wiederaufnahme betroffene Steuerjahr

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

Anmerkung

Von Georg Kofler

Rahmenbedingungen für die Option zur Steuerwirksamkeit

Internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG sind seit dem BBG 2003 (BGBl I 2003/71) im Grundsatz auch im Hinblick auf die Vermögenssubstanz steuerneutral, es sei denn, es wird eine Option zur Steuerpflicht ausgeübt. Wird eine solche Option ausgeübt, sind auch Teilwertabschreibungen auf eine solche Beteiligung nach Maßgabe des § 12 Abs 3 KStG steuerwirksam. 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 (Rz 565b KStR 2001; siehe auch Haslinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 10 Tz 97; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Tz 240). 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 (BGBl I 2003/71) 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 (ausf Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Tz 227 ff).

Form der Optionserklärung

In mittlerweile zwei Entscheidungen hatte sich nunmehr der UFS mit der Frage auseinanderzusetzen, wie die Optionsausübung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG (iVm § 26a Abs 16 Z 2 KStG) formal zu erfolgen hat: Der UFS Linz hat in seiner Entscheidung vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11, im Ergebnis darauf ab-

gestellt, ob das entsprechende „Kästchen“ in der (elektronischen) Steuererklärung ausgefüllt worden waren. Der UFS Wien rekurriert zwar in der oben wiedergegebenen Entscheidung ebenfalls auf die elektronische Steuererklärung, lässt jedoch – zu Recht – auch eine schlüssige Optionserklärung zu, bei deren Beurteilung der gesamte Akteninhalt im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung einzubeziehen ist (ebenso *Schläger, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, SWK 2010/9, T 33*). Im Ergebnis erblickt der UFS Wien allerdings in der Geltendmachung von Teilwertabschreibungen keine solche schlüssige Optionsausübung, könnten diese doch im konkreten Fall zB auch auf inländische (zwingend steuerwirksame) Beteiligungen zurückzuführen gewesen sein. Einigkeit zwischen den beiden UFS-Entscheidungen besteht aber darin, dass die – explizite oder konkludente – Optionserklärung spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres (bzw entsprechenden Übergangsjahres nach § 26a Abs 16 Z 2 KStG, also 2004 oder 2006) erfolgen muss (musste) und es daher nicht möglich ist, die Option in einem Berufungsverfahren, einem Wiedereinsetzungsverfahren oder durch mündliche Erklärung im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung nachzuholen (siehe sowohl UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11, als auch UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10).

Wiederaufnahme und Ermessensübung

Interessant sind zudem die Ausführungen des UFS Wien zur Ermessensübung bei der Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO. Zwar geht der UFS Wien davon aus, dass der Umstand, dass die Schachtelbeteiligung als steuerwirksam behandelt wurde, obwohl keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit abgegeben wurde, eine neue „Tatsache“ darstelle. Für eine Ermessensübung iSd § 20 BAO zu Gunsten der Rechtskraft und gegen eine Wiederaufnahme sprachen nach dem UFS Wien aber drei wesentliche Argumente:

- Durch die Wiederaufnahme werde dem endgültigen Wertverlust der Beteiligung

- nicht Rechnung getragen, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche.
- Die Ermessensübung habe sich am Zweck der Norm, dem Steuerpflichtigen ein (einmaliges) Wahlrecht zwischen Steuerwirksamkeit und Steuerneutralität der Schachtelbeteiligung zu ermöglichen, zu orientieren, wobei es für den UFS offenbar maßgeblich war, dass der Steuerpflichtige nicht versucht habe, „ungerechtfertigte Vorteile zu erlangen“, sondern „lediglich eine Frist versäumt“ habe. Dies war nach dem Sachverhalt schon deshalb evident, weil die bewusste Nichtausübung der Option angesichts des wirtschaftlichen Totalverlusts ohne Chance auf zukünftige Wertsteigerung widersinnig gewesen wäre.
 - Schließlich war es nach der Sachlage auch unstrittig, dass die Steuerpflichtige bei Einreichen der Steuererklärung 2006 tatsächlich die Option zur Steuerpflicht ausüben wollte, was aber lediglich durch ein Versagen unterblieben ist. In diesem Punkt erblickt der UFS Wien auch den wesentlichen Unterschied zum Sachverhalt in UFS Linz vom 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“.

Während das zweite und dritte Argument jedenfalls überzeugen, ist fraglich ob das erste, leistungsfähigkeitsbezogene Argument tatsächlich tragfähig ist: Es ist zwar richtig, dass nach § 10 Abs 3 KStG auch bei steuerneutralen Beteiligungen tatsächliche und endgültige Vermögensverluste grundsätzlich steuerwirksam sind, dies allerdings nach dem Gesetzeswortlaut nur bei Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, nicht aber im Veräußerungsfall (dazu *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 236 f). Die Differenzierung zwischen einem Veräußerungsverlust und einem Liquidationsverlust mag man zwar kritisieren, doch erscheint fraglich, ob hier das vom UFS Wien vorgebrachte Leistungsfähigkeitsargument tatsächlich zu tragen vermag. Denkt man nämlich das Argument des UFS Wien weiter, wäre letztlich auch bei steuerneutralen Betei-

ligungen stets die Berücksichtigung des Verlustes des ursprünglichen Investments durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gefordert.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen die mehrfach erwähnte Entscheidung des UFS Linz vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11, wurde Beschwerde beim VfGH eingebracht (anhängig als B 160/12). Darin wird der VfGH offenbar mit Fragen der willkürlichen Verwaltungsübung und der Gesetzeskonformität der FOnErkIV (BGBI II 2006/512), aber auch mit der Verfassungskonformität des Optionsregimes des § 10 Abs 3 KStG (iVm § 26a Abs 16 KStG) selbst befasst. Tatsächlich wurden gegen das Optionsregime im Schriftum bereits erhebliche gleichheitsrechtliche Bedenken geltend gemacht: Denn 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. Wenngleich typischerweise beim Erwerb einer Beteiligung eine Wertsteigerung erwartet werden und daher in den meisten Fällen eine Option unterbleiben wird, ist gerade im Hinblick auf die Unwiderruflichkeit der Option nach § 10 Abs 3 KStG im Falle von Neugründungen die vom Steuerpflichtigen zu treffende Entscheidung mit außerordentlich hoher Unsicherheit behaftet (siehe auch *Starlinger*, Die „Qual der Wahl“ – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, ecolex 2006, 461 ff). Insofern ist die „Ewigkeits-Bindung“ also rechtspolitischen und auch verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt (siehe zB *Haslinger*, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 97 ff; *Starlinger*, ecolex 2006, 463; *Haslinger* in *Lang/Schuch/Starlinger*, KStG (2009) § 10 Tz 101; *Starlinger*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 93 ff; siehe mit rechtspolitischen Vorschlägen auch *Schlager*, Anpassung der Einbahnoption des § 10 Abs 3 KStG als Hilfestellung für den Wirtschaftsaufschwung, WT 2/2009, 61 f). Zudem wurden im Schriftum auch unionrechtliche Bedenken gegen das Optionsmodell des § 10 Abs 3 KStG geäußert (siehe *Massoner*, Das Optionsmodell des § 10 Abs 3 KStG am Prüfstand des Unionsrechts, SWI 2010, 532 ff).