

Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem

Festschrift für Michael Tanzer



Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem

**Festschrift
für
Michael Tanzer**

herausgegeben von

Dr. Hans Blasina

Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Ass.-Prof. DDr. Patrick Knörzer

Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Dr. Peter Unger

LexisNexis® Österreich vereint das Erbe der österreichischen Traditionsverlage Orac und ARD mit der internationalen Technologiekompetenz eines der weltweit größten Medienkonzerne, Reed Elsevier. Als führender juristischer Fachverlag deckt LexisNexis® mit einer vielfältigen Produktpalette die Bedürfnisse der Rechts-, Steuer- und Wirtschaftspraxis ebenso ab wie die der Lehre.

Bücher, Zeitschriften, Loseblattwerke, Skripten, die Kodex-Gesetzestexte und die Datenbank LexisNexis® *Online* garantieren nicht nur die rasche Information über neueste Rechtsentwicklungen, sondern eröffnen den Kunden auch die Möglichkeit der eingehenden Vertiefung in ein gewünschtes Rechtsgebiet. Nähere Informationen unter www.lexisnexus.at



Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-7007-5707-8

LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, Wien

<http://www.lexisnexus.at>

Wien 2014

Best.-Nr. 13.101.001

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlags reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Werk trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlags, der Herausgeber und der Autoren ausgeschlossen ist.

Druckerei: Prime Rate GmbH, Budapest

Vorwort der Herausgeber

Der 1. 1. 2014 ist für das österreichische Abgabenrecht in zweifacher Hinsicht von besonderer Bedeutung. Zum einen, weil nach jahr(zehnt)elanger Vorbereitung einer Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform diese mit Beginn des heurigen Jahres nun tatsächlich schlagend wird und die neu geschaffenen Verwaltungsgerichte – so auch das Bundesfinanzgericht – ihre Recht sprechende Tätigkeit aufnehmen. Zum anderen, weil an diesem Tag der Jubilar, Herr *Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer*, seinen 65. Geburtstag feierte.

Vor knapp 40 Jahren veröffentlichte *Prof. Tanzer* seinen ersten dokumentierten Beitrag in einer Fachzeitschrift über die Kausalität im Betriebsausgabenbegriff, vor starken 30 Jahren erschien seine Habilitationsschrift zur Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht. Bei aller Leidenschaft für das Verfahrensrecht und herausragender Stellung des Jubilars in diesem Rechtsgebiet bezeugt ein Blick in das umfangreiche Werkverzeichnis des Jubilars eine Bearbeitung des Abgabenrechts (samt dessen Nachbardisziplinen) durch *Prof. Tanzer* von Anbeginn seiner wissenschaftlichen Tätigkeit bis zum heutigen Tag in einer dogmatischen Breite, die nur selten angetroffen wird.

Genau hierin fand und findet sich aber nicht nur die Leidenschaft des Jubilars für das Abgabenverfahrensrecht, sondern die Bedeutung dieses Rechtsgebietes im gesamten Rechtsgefüge schlechthin begründet. „Das materielle Steuerrecht ergibt das Ziel der Rechtsdurchsetzung. Den Weg dorthin weist aber das Abgabenverfahrensrecht. Ohne seine Kenntnis besteht die Gefahr, ein noch so klar ausgemachtes Ergebnis letztlich doch noch zu verfehlen.“ Mit diesen Worten beschreibt der Jubilar selbst in seinem BAO-Lehrbuch ebendiese Wechselwirkung und gab diese auch beständig an seine Schüler weiter.

Die vorliegende Festschrift will diese Bedeutung der Bundesabgabenordnung im Rechtssystem aufgreifen und solcherart gruppenmäßig zusammengefasst präsentieren. In der Hoffnung, damit den Geschmack des Jubilars getroffen zu haben, wird diese Festschrift übergeben, verbunden mit herzlichen Glückwünschen für den weiteren beruflichen und privaten Lebensweg.

Abschließend dürfen wir uns für die besondere Unterstützung bei der Herausgabe dieser Festschrift durch „unser“ Finanzrechtsinstitut, allen voran Frau *Mag. Elisabeth Pözl*, herzlich bedanken.

Wien, im Jänner 2014

Die Herausgeber

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Verzeichnis der Autorinnen und Autoren	XI

BAO allgemein

<i>Franz Althuber</i>	
Der Haftungsbegriff der Bundesabgabenordnung	3
<i>Nikolaus Arnold</i>	
Gemeinnützigkeit und ihre Umsetzung in ausgewählten Abgabengebieten	19
<i>Sebastian Bergmann</i>	
Zwischentheoretische Umgehungs- und Missbrauchsabwehr	33
<i>Johannes Heinrich</i>	
Die zwei Ebenen der Erklärungspflicht für gesondert festgestellte Einkünfte – Konsequenzen der verspäteten oder unterlassenen Erklärung	45
<i>Michael Kotschnigg</i>	
Der Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO): Allgemeines und Bedenken aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes.....	57
<i>Christian Lenneis</i>	
Änderungen der Bundesabgabenordnung durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012	71
<i>Peter Unger</i>	
Materiell-rechtliche Fehler und ihre verfahrensrechtlichen Folgen	91
<i>Rudolf Wanke</i>	
Das Organisationsrecht des Bundesfinanzgerichts.....	107

BAO und Ertragsteuer

<i>Hans Blasina</i>	
Wirtschaftliches Eigentum und „Ausschüttung an der Wurzel“	139
<i>Eduard Lechner</i>	
Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen.....	155
<i>Gunter Mayr</i>	
Exporthinbringung, Missbrauch und Fusionsrichtlinie	171

Christian Stangl/Christian Widhalm

Die Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien durch Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter und die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum 181

Claus Staringer

Der steuerliche Abzug von Kartellbußgeldern als Betriebsausgabe 197

Gottfried Sulz/Christian Oberkleiner

Umgründungssteuerrecht und Verfahrensrecht 209

Christoph Urtz

Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 – verfahrensrechtliche Fragen..... 223

BAO und USt/Zoll/KommSt

Tina Ehrke-Rabel/Hans Georg Ruppe

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG –
Bemerkungen zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 249

Christoph Ritz

Kommunalsteuer und BAO 267

Walter Summersberger

Gibt es eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht?
Grundsätze eines Wirtschaftszollgedankens aus historischer und aktueller Sicht 279

Michael Tumpel

Ersatz des Betriebsstättenbegriffs im UStG durch den Begriff der festen Niederlassung 303

BAO und Internationales

Reinhold Beiser

Die materielle Rückwirkung von Ereignissen mit Wirkung für die Vergangenheit zur
konsistenten Einmalbefassung im internationalen Steuerrecht..... 319

Barbara Gunacker-Slawitsch

Der Grundsatz des Parteihörs im Lichte des Art 47 der Grundrechte-Charta..... 341

Patrick Knörzer

Verfahrensrechtliche Aspekte im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen –
Ein Rechtsvergleich..... 357

Georg Kofler

Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen
nach § 48 BAO 377

Michael Lang

EuGH und Verständigungsverfahren 395

BAO und sonstige Rechtsgebiete

Klaus Hirschler

Ausgewählte Fragen zur Buchführungspflicht nach § 189 UGB und den §§ 124 und 125 BAO 405

Susanne Jetschgo/Caroline Toifl

Haftung von Leitungsorganen im Zivil- und Strafrecht im Vergleich zur abgabenrechtlichen Haftung..... 427

Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der gesellschaftsteuerlichen Behandlung von Großmutterzuschüssen 451

Josef Werndl

Die Familienverträge im Steuerrecht und das Offenlegungsprinzip 463

Verzeichnis der wissenschaftlichen Publikationen von Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer 479

Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 – verfahrensrechtliche Fragen

Christoph Urtz*

Gliederung	Seite
I. Einleitung	223
II. Überblick über die Bestimmung des § 10 Abs 3 KStG	224
III. Optionserklärung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“	226
A. Inhaltlicher und zeitlicher Zusammenhang der Optionserklärung zur Körperschaftsteuererklärung	226
1. Die Bestimmungen des § 10 Abs 3 Z 1 und § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988	226
B. Ausdrückliche oder schlüssige (konkludente) Erklärung der Optionsausübung	233
1. Die Vorgaben des § 85 und § 133 Abs 2 BAO für die Zulässigkeit einer schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung	233
2. Meinungsstand in der Literatur und Rechtsprechung	235
3. Fallvarianten und (eigene) Lösungsansätze	237
IV. Die „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ nicht oder nicht vollständige abgegebene Optionserklärung: Heilungsmöglichkeiten?	240
A. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem §§ 303 ff BAO?	240
B. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem §§ 308 ff BAO?	241
C. Geltendmachung eines Irrtums gem § 871 ABGB?	243

I. Einleitung

Der Jubilar *Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer* hat Eigenschaften, die mich als seinen Kollegen immer sehr beeindruckt haben: Er hat mich nicht nur stets in sehr freundlicher und zuvorkommender Weise kontinuierlich unterstützt und gefördert (und dies, obwohl ich nicht zum Kreis seiner Mitarbeiter und Schüler zählte), sondern er hat mich immer auch durch sein gleichzeitig sowohl sehr breites als auch sehr tiefgehendes Wissen beeindruckt. Besonders hervorzuheben ist, dass er nicht nur im materiellen Steuerrecht, sondern – was heutzutage im österreichischen Steuerrecht fast schon eine Seltenheit ist – auch im gesamten Abgabenverfahrensrecht hervorragende Kenntnisse hat. Aus der Wechselwirkung von materiellem und Verfahrensrecht konnte er immer sehr interessante Lösungsmöglichkeiten präsentieren, was seine wissenschaftlichen Fachbeiträge, seine Vorträge und nicht zuletzt seine Wortmeldungen am Österreichischen Steuerrechtstag zeigten und zeigen.

Der gegenständliche Beitrag versucht dem Wirken und den Interessen *Prof. Tanzers* Rechnung zu tragen und verfahrensrechtliche Probleme zu untersuchen, die eine enge Verbindung zum materiellen Recht haben: § 10 Abs 3 KStG ist eine materiell-rechtliche Bestimmung, die für die Steuerplanung ausgesprochen hohe Bedeutung hat (siehe Abschnitt II.). Gleichzeitig hat die Möglichkeit der Abgabe einer Optionserklärung („Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung“), die in § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 vorgesehen ist, eine verfahrensrechtliche Dimension. Die verfahrensrechtlichen Fragen, die mit der Abgabe dieser Optionserklärung verbunden sind, sind bisher in der Literatur nur ansatzweise untersucht worden. Auch die in den letzten Jahren – von 2011 bis 2013 – aufgekommene Rechtsprechung des UFS und des

* Der Autor dankt Herrn Univ.-Ass. Mag. *Philipp Stanek*, MBL sehr herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrages und für die kritischen Anmerkungen.

VwGH zu § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 lässt noch zahlreiche Fragen offen (siehe insbesondere Abschnitt III.B.2.).

Der in diesem Beitrag verwendete Ansatz, die Dogmatik der Willenserklärung im Zivilrecht (Irrtumsanfechtung gem § 871 ABGB) auf Prozessserklärungen – und zwar im öffentlichen Recht – zu übertragen (Abschnitt IV.C.), stellt im Übrigen einen weiteren Versuch dar, materielles Recht und Verfahrensrecht miteinander zu verbinden.

II. Überblick über die Bestimmung des § 10 Abs 3 KStG

Die Bestimmung des § 10 Abs 3 KStG 1988 sieht **grundsätzlich eine Steuerneutralität von Beteiligungen** vor, und zwar von internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG 1988. Als Folge dieser Steuerneutralität bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte „*Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen*“ außer Ansatz (dazu gehören ua Teilwertabschreibungen, Zuschreibungen und Liquidationsgewinne¹).

Dieser **Grundsatz der Steuerneutralität** wird in zwei Punkten **durchbrochen**:

- Zwar gilt der Grundsatz der Steuerneutralität auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, er wird aber durchbrochen, sofern tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind wiederum um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen.
- Zweitens gilt der Grundsatz der Steuerneutralität der Beteiligung dann nicht, wenn der Steuerpflichtige – dies ist jene Muttergesellschaft, die eine internationale Schachtelbeteiligung hält² – 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 Steuer wirksam sein sollen. Diese Erklärung wird vom Gesetzgeber als „*Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung*“ bezeichnet (siehe den Klammerausdruck in § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988). Im Rahmen dieses Beitrages soll für die Ausübung dieser Option der Begriff „Optionserklärung“ verwendet werden.

Zu erwähnen ist, dass nach hM in der Literatur die **Option für jede einzelne internationale Schachtelbeteiligung gesondert** ausgeübt werden kann.³ Dies bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die davon sprechen, dass sich die Option „*auf jede einzelne Schachtelbeteiligung*“ bezieht.⁴ In der Rsp des UFS sowie von der Finanzverwaltung wird daraus abgeleitet, dass die Optionserklärung – dh die auf Ausübung der Option gerichtete Willenserklärung – auch für jede einzelne Schachtelbeteiligung gesondert abgegeben werden muss⁵

¹ ZB Kofler in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, (2011) § 10 Rz 234.

² Solche Steuerpflichtige müssen gem § 10 Abs 2 KStG 1988 Steuerpflichtige sein, die inländisch und unbeschränkt steuerpflichtig sind und unter § 7 Abs 3 KStG fallen (= insbesondere GmbHs und AGs) oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sein, die einem inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind.

³ ZB Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 240.

⁴ EB RV 59 BlgNR 24. GP 274. Siehe zur historischen Entwicklung des § 10 Abs 3 Z 1 KStG auch unten Abschnitt III.A.1.b.

⁵ Vgl UFS vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und auch den Sachverhalt zu VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001 sowie KStR 2013 Rz 1216: „Die Option hat für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen und wirkt auch nur für diese“.

(diese Problematik stellt sich insbesondere dann, wenn aus Kz 9296 der Körperschaftsteuererklärung abzuleiten ist, dass zwar Teilwertabschreibungen geltend gemacht wurden, diese geltend gemachten Teilwertabschreibungen – mangels Aufschlüsselung in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung – aber keiner konkreten ausländischen Schachtelbeteiligung zugeordnet werden können).⁶

Die **Ausübung der erwähnten Option gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988**, dh die Abgabe einer diesbezüglichen Optionserklärung, hat weitreichende steuerliche **Konsequenzen**:

- Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen (§ 10 Abs 3 Z 2 KStG 1988)
- Die Option kann nicht widerrufen werden (§ 10 Abs 3 Z 3 KStG 1988)⁷
- Im Falle der Veräußerung oder der Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung iSd UmgrStG an eine unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaft ist auch die erwerbende Körperschaft an die Option iSd § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 gebunden (vgl zu Details § 10 Abs 3 Z 4 KStG 1988)
- Sonderregeln bestehen für den Fall des Entstehens bzw den Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung (vgl zu Details § 10 Abs 3 Z 5 KStG 1988)

Praktisch keine Konsequenzen hätte die Ausübung der Option gem § 10 Abs 3 KStG 1988 allerdings beispielsweise bei der **Gruppenbesteuerung**, da sich die Steuerneutralität von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen hinsichtlich der Beteiligungen an Gruppenmitgliedern bereits aus § 9 Abs 7 S 1 KStG 1988 ergibt; daran würde die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung nichts ändern⁸ (die Ausübung der Option hätte, folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, contra legem nicht einmal die Steuerpflicht von Zuschreibungen oder Veräußerungsgewinnen zur Folge⁹).

⁶ Siehe den Sachverhalt der erwähnten Entscheidungen des UFS vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und des VfGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001; auf diese Problematik soll in den folgenden Abschnitten noch eingegangen werden (siehe insbesondere Abschnitt III.B.3.a.).

⁷ Die Verfassungskonformität der Unwiderruflichkeit (= kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz) wurde, entgegen den in der Literatur geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken (siehe die Nachweise bei *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 240), vom VfGH bestätigt: VfGH Beschluss vom 21. 9. 2012, B 160/12 (abgedruckt zB in *ecolex* 2013/72, mit Anm *Marchgraber* und GES 2013, 29 mit Anm *Lachmayr*). Dem Ablehnungsbeschluss des VfGH war die Entscheidung des UFS vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 vorangegangen (siehe zu dieser Entscheidung noch unten).

⁸ Vgl zB *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, (2011) § 9 Rz 386 mwN der Literatur.

⁹ Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung und von Teilen der Literatur, würde eine Zuschreibung selbst bei Ausübung der Option nicht zur Steuerpflicht führen, da Zuschreibungen im Ausmaß einer vorangegangenen steuerneutralen Teilwertabschreibung bei einer Beteiligung an einem Gruppenmitglied generell steuerneutral sein sollen (KStR 2013 Rz 1108; vgl dazu die Nachweise und die Kritik an dieser Auffassung bei *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 393 und Rz 395). Die Finanzverwaltung sieht übrigens aus den genannten Gründen nicht nur eine Zuschreibung, sondern auch den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Beteiligung an einem Gruppenmitglied als steuerneutral an, sofern auch die Voraussetzungen für eine Zuschreibung vorliegen würden (KStR 2013 Rz 1108): „Sollte die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als ‚unterjährige Zuschreibung‘ anzusehen ist.“ Diese Auffassung widerspricht allerdings klar dem Gesetzeswortlaut (vgl zB *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 392 mwN der Literatur).

III. Optionserklärung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“

A. Inhaltlicher und zeitlicher Zusammenhang der Optionserklärung zur Körperschaftsteuererklärung

1. Die Bestimmungen des § 10 Abs 3 Z 1 und § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988

- a) Die Auffassung der Finanzverwaltung zur Optionserklärung: Die notwendigen Angaben (Ankreuzen) in der Körperschaftsteuererklärung bzw die Verpflichtung zur Einreichung der Beilage K 10

In der **Praxis der Finanzverwaltung** sind zwei Arten der Optionserklärung – sowohl die **Erklärung unmittelbar in der Körperschaftsteuererklärung** als auch die **Erklärung in einem gesonderten Schriftsatz, und zwar konkret in einer Beilage** – vorgesehen; beide Arten der Optionserklärung müssen nämlich **gemeinsam** ausgeübt werden:

Erstens ist im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) auf der ersten Seite das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen. Zweitens ist außerdem die angesprochene Beilage K 10 einzureichen („Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

Die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung sowie der Beilage kann natürlich auch **elektronisch über FinanzOnline** erfolgen (insoweit ist unter einem in diesem Beitrag erwähnten „Schriftsatz“ auch ein elektronisch eingereichter Schriftsatz zu verstehen):¹⁰ In FinanzOnline sind im Ergebnis die gleichen Angaben zur Optionserklärung vorgesehen, nämlich das Ankreuzen des erwähnten Kästchens sowie die Abgabe einer Beilage entsprechend der Beilage K 10.

- b) Die Auslegung von § 10 Abs 3 Z 1 und § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 und das Verhältnis dieser beiden Bestimmungen zueinander

In der Bestimmung des **§ 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 idgF**, die der Stammfassung in BGBl I 2003/71 entspricht, ist für die Abgabe der Optionserklärung Folgendes vorgesehen (kursive Hervorhebungen nicht im Original):

„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).“

Die **Gesetzesmaterialien** zu dieser Bestimmung, deren hier interessierende Fassung wie gesagt durch BGBl I 2003/71 eingefügt wurde (Art 40 Z 1), führen dazu Folgendes aus (kursive Hervorhebungen wiederum nicht im Original): „Die Körperschaft kann sich nur *in der Körperschaftsteuererklärung* des Anschaffungsjahres der [...] internationalen Schachtelbeteiligung

¹⁰ Vgl die FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl II 2006/97 idF 2012/373 sowie die FinanzOnline-Erklärungsverordnung, BGBl II 2006/512.

oder des Jahres des Entstehens einer solchen [...] für die Steuerneutralität oder die Steuerwirksamkeit entscheiden [...].

„Alte“ Körperschaften, dh vor dem 1. 1. 2001 ins Firmenbuch eingetragene Körperschaften, konnten die Optionsmöglichkeit bis 2006 ausüben, „neue“ Körperschaften, dh nach dem 31. 12. 2000 ins Firmenbuch eingetragene Körperschaften, konnten die Optionsmöglichkeit hingegen bis 2004 ausüben. Dies geht aus der Übergangsbestimmung des **§ 26a Abs 16 Z 2 lit a** (für „alte“ Körperschaften) und **lit b KStG 1988** (für „neue“ Körperschaften) hervor, die ebenfalls durch BGBl I 2003/71 eingefügt wurde. Lit a und lit b dieser Übergangsbestimmung sagen zur Optionsausübung Folgendes aus (kursive Hervorhebungen wiederum nicht im Original): „[...] mit Wirkung für das Jahr 2006 ausüben und *spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung* für das Jahr 2006 eine entsprechende Optionserklärung abgeben“ sowie „[...] mit Wirksamkeit für die Veranlagung 2004 ausüben und eine entsprechende Erklärung *spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung* für das Jahr 2004 abgeben“.

Diese beiden erwähnten Regelungen des **§ 10 Abs 3 Z 1** sowie der dazugehörigen Übergangsbestimmung des **§ 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988**, die beide durch BGBl I 2003/71 eingeführt wurden, sowie die Gesetzesmaterialien treffen auf den ersten Blick unterschiedliche Aussagen:

- § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988: „*erklärt* [...] *bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung*“
- § 26a Abs 16 Z 2 KStG 1988: „*Erklärung abgeben* [...] *spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung*“ (lit a) und „*Erklärung abgeben* [...] *spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung*“ lit a und lit b unterscheiden sich also durch das Wort „*gemeinsam*“
- Gesetzesmaterialien: „*entscheiden* [...] *in der Körperschaftsteuererklärung*“

Eingangs ist folgende Feststellung zu treffen: Aus systematischen Gründen ist anzunehmen, dass die Übergangsbestimmung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b dem „Grundtatbestand“ des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 nicht widerspricht. Es ist nämlich davon auszugehen, dass für die erstmalige Optionsausübung aufgrund der Übergangsregelung keine anderen Grundsätze gelten können als für die Optionsausübung nach dem – gänzlichen – Inkrafttreten des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988. Anders wäre dies nur dann, wenn der Gesetzgeber bewusst den Übergang abweichend von der Optionsausübung nach Inkrafttreten des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 hätte gestalten wollen. Für eine solche abweichende Gestaltung der Übergangsregelung finden sich aber zumindest in den Gesetzesmaterialien keine Anhaltspunkte. Es muss also versucht werden, die Wortfolge „**bei Abgabe**“ der **Körperschaftsteuererklärung in § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988** mit der Wortfolge „**spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung**“ in **§ 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988** in Einklang zu bringen, wobei noch das Problem hinzu kommt, dass lit b im Gegensatz zu lit a leg cit zusätzlich das Wort „*gemeinsam*“ verwendet.

ME können diese beiden Wortfolgen nach ihrem **Wortlaut** nur so verstanden werden, dass die Abgabe der Optionserklärung in einem **Zusammenhang mit der Körperschaftsteuererklärung** stehen muss (dies ist – bezogen auf § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 – die Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres bzw des Entstehungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung). Dies bedeutet, dass die Erklärung **entweder unmittelbar in der Körperschaftsteuererklärung selbst, oder aber „mit“ der Körperschaftsteuererklärung** (wie dies auch § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 ausdrücklich sagt), dh in einem gesonderten Schriftsatz (zB Begleitbrief oder in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung) abgegeben wird. Dass diese Erklärung zwar „mit“ der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden muss, aber auch in einem gesonderten Schriftsatz neben der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden darf, wird nicht zuletzt auch aus der lit b des § 26a Abs 16 Z 2 KStG 1988 deut-

lich, wo die Worte „gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung“ verwendet werden. Diese Formulierung verdeutlicht mE die Möglichkeit eines gesonderten Schriftsatzes (Begleitbrief oder Beilage). Insoweit widerspricht die lit b daher mE auch nicht der lit a des § 26a Abs 16 Z 2 KStG 1988, da das Wort „gemeinsam“ wie gesagt die Möglichkeit des gesonderten Schriftsatzes nur – klarstellend – verdeutlicht (aus dem Wort „gemeinsam“ ist im Übrigen auch nicht abzuleiten, dass der gesonderte Schriftsatz jedenfalls zeitlich gemeinsam – dh zeitgleich – mit der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden muss; siehe dazu sogleich unten. Daher kommt dem Wort „gemeinsam“ in diesem Punkt auch keine eigenständige Bedeutung zu).¹¹

Auf den ersten Blick scheinen die **Gesetzesmaterialien** („entscheiden [...] in der Körperschaftsteuererklärung“) zwar gegen dieses Verständnis zu sprechen, da sie nahelegen, dass eine Optionserklärung nur in der Körperschaftsteuererklärung selbst zulässig ist. ME kommt den Gesetzesmaterialien aber in diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu, da sie etwas anderes zum Ausdruck bringen wollen, nämlich dass die Entscheidung über die Optionsausübung bereits bei Abgabe der (ersten) Körperschaftsteuererklärung getroffen werden muss; die Optionsausübung darf daher nicht erst in einem Berufungsverfahren oder in einem wiederaufgenommenen Verfahren erfolgen (siehe dazu noch unten).¹² Außerdem treten nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen die Materialien ohnehin in den Hintergrund, wenn bereits der Wortlaut einer Gesetzesbestimmung eindeutig ist, was mE bei § 26a Abs 16 Z 2 lit b und auch lit a KStG 1988 klar der Fall ist.

Die hier vertretene, wortlautbezogene Auslegung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988, die zwar einerseits die Möglichkeit der Optionserklärung unmittelbar in der Körperschaftsteuererklärung selbst vorsieht, aber andererseits dem Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit eines gesonderten Schriftsatzes neben der Körperschaftsteuererklärung einräumt (zB Begleitbrief oder Beilage), lässt sich mE schließlich auch problemlos mit dem **Wortlaut des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988** vereinbaren: Die Wortfolge „bei Abgabe“ ist nämlich mE weiter gefasst als die Wortfolge „[gemeinsam] mit der Körperschaftsteuererklärung“.

Der oben angesprochene Zusammenhang zwischen der Körperschaft mit der Körperschaftsteuererklärung erweist sich somit als **zeitlicher Zusammenhang**: Die Optionserklärung kann zwar neben der Körperschaftsteuererklärung auch in einem gesonderten Schriftsatz abgegeben werden (zB Begleitbrief, Beilage); dieser gesonderte Schriftsatz muss aber – wie dies die Übergangsbestimmung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 ausdrücklich sagt – „spätestens [gemeinsam] mit“ der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden. Aus dem Wort „spätestens“, das sowohl in lit a und lit b leg cit verwendet wird, ist Folgendes zu schließen:

- Der gesonderte Schriftsatz (zB Begleitbrief, Beilage) darf durchaus **vor Abgabe der Körperschaftsteuererklärung** des Anschaffungs- oder Entstehungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung abgegeben (dh beim Finanzamt eingereicht) werden. Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Abgabe der Optionserklärung ist, wie sich aus § 108 Abs 4 BAO ergibt, der Tag der Postaufgabe (bzw der Tag der elektronischen Einreichung) entscheidend.¹³ Unklar ist allerdings, wie lange vorher eine solche Abgabe des gesonderten Schriftsatzes erfolgen darf, damit der zeitliche Zusammenhang zur Körperschaftsteuerer-

¹¹ Obwohl dies für den Inhalt der Bestimmung wie gesagt keine Bedeutung hat, bleibt im Übrigen unerfindlich, warum das Wort „gemeinsam“ nur in der lit b und nicht in der lit a des § 26a Abs 16 Z 2 KStG 1988 verwendet wird. ME kann es sich hier nur um ein Redaktionsversehen handeln: Das Wort gemeinsam wurde in der lit a offenbar vergessen.

¹² In diesem Zusammenhang ist noch zu erwähnen, dass die Formulierung vom Materialienverfasser mE unglücklich gewählt wurde: Eine steuerpflichtige Körperschaft kann zwar in einer Körperschaftsteuererklärung eine Willenserklärung abgeben, aber wohl kaum „in einer Körperschaftsteuererklärung“ eine „Entscheidung treffen“.

¹³ So ausdrücklich VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

klärung noch gewahrt bleibt. Der UFS hat in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass eine „lange vor Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ getätigte Äußerung gegenüber einem Betriebsprüfer (die Äußerung erfolgte 2006, die Körperschaftsteuererklärung 2006 wurde im November 2007 eingebracht) keine Bedeutung bzw Wirksamkeit habe.¹⁴ ME sollte eine Abgabe des gesonderten Schriftsatzes einige Tage oder Wochen vor Abgabe der Körperschaftsteuererklärung im Gesetzeswortlaut Deckung finden. Insoweit kommt dem Wort „*gemeinsam*“ daher, wie bereits oben gesagt, keine eigenständige Bedeutung zu: Dieses Wort verlangt nämlich nicht zwingend eine gemeinsame Abgabe des gesonderten Schriftsatzes mit der Körperschaftsteuererklärung, sondern stellt nur klar, dass eine Optionserklärung in einem gesonderten Schriftsatz spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden muss.

- Der gesonderte Schriftsatz (zB Begleitbrief, Beilage) darf, wie sich aus dem oben Gesagten ergibt, natürlich **auch gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung** beim Finanzamt eingereicht werden.
- Der gesonderte Schriftsatz (zB Begleitbrief, Beilage) darf aber **niemals nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung** abgegeben (dh beim Finanzamt eingereicht) werden.

Diese wortlautbezogene Auslegung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 kann mE wiederum mit dem Wortlaut des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 in Einklang gebracht werden: Eine Abgabe der Optionserklärung in einem gesonderten Schriftsatz vor oder gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung ist auch eine Optionserklärung „*bei Abgabe*“ der Körperschaftsteuererklärung. Die Wortfolge „*bei Abgabe*“ lässt keineswegs zwingend auf das Erfordernis einer gemeinsamen Abgabe des gesonderten Schriftsatzes und der Körperschaftsteuererklärung schließen. Aus dieser Wortfolge ist nämlich – was auch der UFS so zum Ausdruck bringt¹⁵ – lediglich abzuleiten, dass die Optionsausübung sozusagen „im Rahmen“ der abgegebenen Körperschaftsteuererklärung erfolgen muss.

Zusammenfassend ergibt sich also aus dem Wortlaut und den Gesetzesmaterialien des § 10 Abs 3 Z 1 sowie der dazugehörigen Übergangsbestimmung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988, dass die Optionserklärung zwar nicht zwingend in der Körperschaftsteuererklärung erfolgen muss, sondern auch in einem gesondertem Schriftsatz (zB Begleitbrief oder Beilage zur Körperschaftsteuererklärung) abgegeben werden darf. Diese Auffassung scheint auch von der Rsp des UFS und des VwGH geteilt zu werden.¹⁶ Die Optionserklärung muss aber – gerade auch dann wenn sie in einem gesonderten Schriftsatz abgegeben wird – spätestens gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden. Der Gesetzgeber normiert damit offenbar eine **Fallfrist, die mit der erstmaligen Einreichung der Körperschaftsteuererklärung endet**.¹⁷

Da es sich bei dieser **Fallfrist** um eine gesetzlich festgelegte Frist ohne gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Verlängerungsmöglichkeit handelt, darf die die Fallfrist vom Finanzamt **nicht eigenständig verlängert** werden (vgl § 110 Abs 1 BAO). Das bedeutet dass die Optionserklärung stets an die Frist zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung gekoppelt ist und nicht unabhängig von dieser verlängert werden kann. Oder anders gesagt: Die Optionserklärung muss im Rahmen der erstmaligen Abgabe der Körperschaftsteuererklärung

¹⁴ UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11.

¹⁵ UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11.

¹⁶ UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10; in dieser Entscheidung wird betont, dass die genannten Vorschriften keine bestimmte Form der Optionserklärung vorgeben (S 10 f). Vgl implizit auch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

¹⁷ UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 mwN der Literatur und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001. Der Ausdruck „Fallfrist“ wird allerdings nur vom UFS verwendet.

abgegeben werden, wobei auch die Körperschaftsteuererklärung fristgerecht eingereicht werden muss. Körperschaftsteuererklärungen – und damit die Optionserklärung – müssen daher innerhalb der gesetzlichen Fristen des § 134 Abs 1 BAO oder allenfalls innerhalb einer von der Abgabenbehörde im Einzelfall verlängerten Frist eingereicht werden (vgl § 134 Abs 2 BAO). Wird die Frist für die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung versäumt, hat dies auch eine Versäumung der Fallfrist für die Abgabe der Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 zur Folge.

Aus dem Sinn und Zweck der Bestimmungen des § 10 Abs 3 Z 1 sowie des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 ergibt sich weiters, dass eine Optionserklärung **nach der erstmaligen Abgabe (Einreichung) der Körperschaftsteuererklärung** des Anschaffungs- oder Entstehungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung **nicht ausreichend** ist, und zwar auch dann nicht, wenn eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung abgegeben wird, in dessen Rahmen die Optionserklärung abgegeben wird. Dies bedeutet, dass es gerade **nicht genügt**, wenn die Optionserklärung beispielsweise in einem **Berufungsverfahren oder in einem wiederaufgenommenen Verfahren** abgegeben wird (also vor Eintritt der Rechtskraft oder nach Durchbrechung der Rechtskraft), falls in diesen Fällen bereits erstmals eine Körperschaftsteuererklärung abgegeben wurde. Denn würde man die Optionserklärung auch in solchen Fällen zulassen, wären die Einschränkungen „*bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung*“ bzw „*spätestens [gemeinsam] mit der Körperschaftsteuererklärung*“ schlicht sinnlos, da sie durch Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung bis zum (erneuten) Eintritt der Rechtskraft umgangen werden könnten. Diese Auslegung wird außerdem durch die oben erwähnten Gesetzesmaterialien bestätigt, da die Entscheidung über die Optionsausübung „*in der Körperschaftsteuererklärung*“ getroffen werden muss. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Optionserklärung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides zulässig sein soll, hätte er dies im Übrigen durch eine entsprechende Formulierung zum Ausdruck gebracht (wie er dies zB bei der Investitionszuwachsprämie gem § 108e Abs 4 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 getan hat¹⁸).

Die Rsp des UFS und des VwGH vertritt ebenfalls die Auffassung, dass eine Optionserklärung nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung im wiederaufgenommenen Verfahren nicht wirksam abgegeben werden kann.¹⁹ Auch die Literatur²⁰ sowie die Finanzverwaltung gehen davon aus, dass eine Option „zu keinem späteren als dem Erwerbsjahr nachgeholt werden kann“.²¹

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass eine Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 in einem **Berufungsverfahren (oder in einem wiederaufgenommenen Verfahren) selbst dann nicht mehr zulässig** sein kann, wenn der Steuerpflichtige **erstmalig eine Körperschaftsteuererklärung** abgibt. Hier ist insbesondere an jenen Fall zu denken, in dem der Steuerpflichtige keine Körperschaftsteuererklärung abgibt, infolge dessen geschätzt wird (vgl § 184 BAO) und gegen den Körperschaftsteuerbescheid Berufung erhebt. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige seine Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung gem § 134 BAO verletzt und damit auch die Fallfrist zur Abgabe der Optionserklärung versäumt (siehe oben). Die Abgabe einer Optionserklärung im Berufungsverfahren ist damit bereits aus diesem Grunde nicht zulässig.²²

¹⁸ Siehe den folgenden Abschnitt.

¹⁹ UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

²⁰ ZB Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG-Kommentar, (2009) § 10 Rz 97, die von einem „Nachholverbot“ spricht.

²¹ KStR 2013 Rz 1216.

²² Die Ansicht vertritt die Finanzverwaltung offenbar zu § 6 Z 6 lit b EStG; siehe dazu EStR 2000 Rz 6170a und den folgenden Abschnitt.

Die Richtigkeit der oben erörterten Auslegung des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 wird schließlich auch durch einen Vergleich zu anderen Bestimmungen bestätigt (siehe dazu sogleich den folgenden Abschnitt).

c) Vergleich zu ausgewählten ähnlichen Bestimmungen im EStG

Als Vergleichsmaßstab bietet sich zunächst die – in dieser Form nicht mehr gültige – Bestimmung des **§ 37 Abs 9 EStG 1988 idF BGBl I 2000/29** an: „*Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen [...]*“.²³ Diese Bestimmung wurde im gleichen Sinne verstanden wie § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988; darauf weist auch der UFS in seiner Rsp zu § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 hin.²⁴

Ähnliches galt für die **Investitionszuwachsprämie in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 (BGBl I 2002/155)**: Gem § 108e Abs 4 leg cit musste ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie spätestens mit der Einreichung der Abgabenerklärung des betreffenden Jahres gestellt werden („*Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen [...]*“). Eine danach erfolgte Antragstellung zB im Rahmen einer berichtigen Abgabenerklärung reichte somit nicht aus;²⁵ sie änderte nichts am bereits eingetretenen Fristablauf.²⁶ Erst durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 wurde ausdrücklich normiert, dass die Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides geltend gemacht werden kann.

Zum Teil vergleichbare (und noch im Rechtsbestand befindliche), an die Abgabe der Steuererklärung anknüpfende Regelungen finden sich schließlich in **§ 6 Z 6 lit b EStG** und der gleichlautenden Bestimmung des **§ 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG**, die „[...] auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages“ einen Besteuerungsaufschub in bestimmten Wegzugsfällen normieren.²⁷ Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld kann hier allerdings – im Unterschied zu § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 – nicht auch in einer Beilage, sondern nur in der das Wegzugsjahr betreffenden Steuererklärung²⁸ gestellt werden.²⁹ Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher nach Ansicht der Finanzverwaltung³⁰ und der Literatur³¹ in einer – nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Berufungsverfahren oder einem wiederaufgenommenen Verfahren) – eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine solche Nachholung selbst dann nicht zulässig, wenn die Steuererklärung erstmals im Berufungsverfahren eingereicht wurde.³²

²³ In der gegenwärtigen Fassung des § 37 Abs 9 EStG 1988 heißt es, dass der Antrag „in der Steuererklärung zu stellen“ ist; damit kommt die Abgabe eines gesonderten Schriftsatzes nicht (mehr) in Betracht.

²⁴ Vgl UFS 21. 12. 2011, GZ RV/0518-L/11: Der UFS verweist ua auf UFS 8. 11. 2007, RV/0752-G/07 und UFS 19. 12. 2003, RV/0481-I/02 sowie VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0144 (die Frage der Zulässigkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde in der Entscheidung des VwGH übrigens ausdrücklich offen gelassen).

²⁵ VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0104.

²⁶ VwGH 22. 11. 2006, 2006/15/0049.

²⁷ Dazu zB *Marschner in Jakom*, Einkommensteuergesetz-Kommentar⁶ (2013) § 27 Rz 379.

²⁸ Dass der Antrag in der Steuererklärung zu stellen ist, wurde mit BGBl I 34/2005 bereits für die Vorgängerbestimmung des § 31 mit Wirkung ab der Veranlagung 2005 ausdrücklich gesetzlich verankert.

²⁹ EStR 2000 Rz 6170a.

³⁰ EStR 2000 Rz 6170a.

³¹ ZB *Marschner in Jakom*, EStG⁶ § 27 Rz 379.

³² EStR 2000 Rz 6170a: „Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer Berufung gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im Berufungsverfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt“. Gemeint ist damit offenbar jener Fall, in dem der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgibt, infolge dessen geschätzt wird und gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid Berufung erhebt (siehe zu diesem Fall einer Schätzung bereits die Überlegungen im vorangegangenen Abschnitt).

- d) Zwischenergebnis: Optionserklärung nur vor oder gleichzeitig bei erstmaliger Abgabe der Körperschaftsteuererklärung, aber nicht im Berufungsverfahren oder wiederaufgenommenen Verfahren zulässig

Wie sich aus der Auslegung der Bestimmungen des § 10 Abs 3 Z 1 sowie § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988 sowie aus einem Vergleich zu den im vorangegangenen Abschnitt dargelegten Bestimmungen ergibt, muss eine Optionserklärung iSd § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 spätestens gemeinsam mit der erstmaligen Abgabe (Einreichung) der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungs- oder Entstehungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung abgegeben werden. Eine Abgabe erst nach erstmaliger Einreichung der Körperschaftsteuererklärung wäre nicht ausreichend. Dabei muss die Körperschaftsteuererklärung – und mit ihr die Optionserklärung – fristgerecht abgegeben werden (vgl § 134 BAO). Damit reicht auch eine Optionserklärung (im Rahmen einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung) in einem Berufungsverfahren oder in einem wiederaufgenommenen Verfahren) nicht aus. Selbst bei erstmaliger Abgabe der Körperschaftsteuererklärung im Berufungsverfahren kann die Optionserklärung nicht wirksam abgegeben werden, da in aller Regel die ursprüngliche Frist zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung verletzt und damit die Fallfrist für die Optionserklärung versäumt wurde.

Aufgrund dieser Einschränkungen wird klar, dass der zeitgerechten Optionserklärung besondere Bedeutung zukommt; besonders bedeutsam ist dementsprechend auch die Frage, was passiert, wenn die Optionserklärung nicht in der von der Finanzverwaltung vorgesehenen Form erfolgt. Auf diese Fragen soll in der Folge eingegangen werden.

- e) Aus der Auffassung der Finanzverwaltung (Ankreuzen in der Körperschaftsteuererklärung und Einreichung der Beilage K 10) resultierende weitere Fragestellungen

Wie in Abschnitt III.A.1.a. erwähnt sieht die Finanzverwaltung zwei Arten der Optionserklärung vor, die gemeinsam zur Anwendung kommen sollen: Sowohl die Erklärung unmittelbar in der Körperschaftsteuererklärung durch Ankreuzen des dafür bestimmten Kästchens³³ als auch die Erklärung in einem gesonderten Schriftsatz (konkret: Beilage K 10³⁴). Welche Folgen hat es, wenn der Steuerpflichtige **lediglich die Angabe in der Steuererklärung (durch Ankreuzen) macht**, aber **die Beilage nicht vorlegt**, oder wenn er **umgekehrt** nur die Beilage vorlegt, aber das erwähnte Kästchen nicht ankreuzt? Es geht also ua um die Frage des **inhaltlichen Zusammenhanges zwischen Körperschaftsteuererklärung und gesondertem Schriftsatz (konkret: Beilage)**. Auf diese Frage soll unten in Abschnitt III.B.3.c. und Abschnitt III.B.3.d. eingegangen werden.

Schließlich stellt sich noch die Frage, ob eine ausreichende Optionserklärung auch dann vorliegen kann, wenn weder das erwähnte Kästchen angekreuzt, noch die Beilage K 10 eingereicht wurde. Oder anders gefragt: Kann die **Optionserklärung auch auf eine andere als auf die von der Finanzverwaltung vorgesehene Weise abgegeben** werden, also anders als durch Ankreuzen des Kästchens bzw durch Verwendung der Beilage K 10? Dabei ist natürlich stets die Einschränkung zu beachten, dass dies entweder in der Steuererklärung selbst (aber gerade nicht durch Ankreuzen des Kästchens) oder in einem gesonderten Schriftsatz (zB Begleitbrief zur Steuererklärung, aber gerade nicht unter Verwendung von Beilage K 10) spätestens

³³ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

³⁴ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung erfolgen muss. Hier ist insbesondere – wie unten noch zu zeigen sein wird – daran zu denken, dass der Steuerpflichtige entweder einen Begleitbrief oder eine Beilage verwendet, die inhaltlich der Beilage K 10 entsprechen (siehe Abschnitt III.B.3.b.), oder dass der Steuerpflichtige in der Körperschaftsteuererklärung selbst – aber ohne Ankreuzen des erwähnten Kästchens – Angaben macht, die auf eine Optionsausübung schließen lassen. Im zuletzt genannten Fall kommen wohl insbesondere Angaben über geltend gemachte Teilwertabschreibungen (geltend gemachte Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988) unter Kz 9296 in der Körperschaftsteuererklärung in Betracht (siehe Abschnitt III.B.3.a.).

Die Beantwortung dieser Fragen hängt mE ua davon ab, inwieweit das Gesetz eine ausdrückliche Erklärung fordert oder auch eine schlüssige (konkludente) Erklärung genügen lässt. Darauf soll in der Folge eingegangen werden. Eingangs ist jedoch zu betonen, dass eine exakte Abgrenzung zwischen ausdrücklichen Erklärungen einerseits und schlüssigen (konkludenten) Handlungen per se diskussionswürdig ist und hier nicht vorgenommen werden soll; für Zwecke dieses Beitrages soll davon ausgegangen werden, dass eine anders als auf die von der Finanzverwaltung vorgesehene Weise abgegebene Optionserklärung (dh weder Ankreuzen des Kästchens in der Körperschaftsteuererklärung noch Einreichen der Beilage K 10) eine schlüssige (konkludente) Optionserklärung ist.

B. Ausdrückliche oder schlüssige (konkludente) Erklärung der Optionsausübung

1. Die Vorgaben des § 85 und § 133 Abs 2 BAO für die Zulässigkeit einer schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung

Eine Körperschaftsteuererklärung ist, ebenso wie eine Beilage dazu, ein „Anbringen“ iSd § 85 BAO.³⁵ Dies gilt konkret auch für die Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988: Auch diese ist nach der Rsp des VwGH ein Anbringen iSd § 85 BAO.³⁶ Daher sind zunächst die prozessualen Anforderungen an ein solches „Anbringen“ zu erörtern: Nach hL und Rsp zu § 85 BAO gilt für die Auslegung von Anbringen, dass es zwar – einerseits – grundsätzlich auf das (tatsächlich) Erklärte und nicht auf das von der Partei Gewollte ankommt.³⁷ Andererseits ist eine Parteierklärung aber nach ihrem **objektiven Erklärungswert** auszulegen. Es kommt also darauf an, wie die Erklärung von der Behörde – unter Berücksichtigung der ihr bekannten Aktenlage – objektiv verstanden werden muss.³⁸ Dies gilt übrigens auch für in elektronischer Form (über FinanzOnline) eingereichte Anbringen: Diese sind ebenfalls nach ihrem Inhalt und dem zu erschließenden Ziel der Parteienhandlung auszulegen.³⁹ Fazit: Man kann daher sagen, dass es weniger auf die Bezeichnung der Eingabe als vielmehr auf ihren Inhalt ankommt.⁴⁰

Im Falle eines undeutlichen Inhalts eines Anbringens hat die Finanzbehörde den Willen der Partei zu erforschen.⁴¹ Dabei ist von der Abgabenbehörde gegebenenfalls auch – verpflicht-

³⁵ Vgl Stoll, BAO-Kommentar (1994) 849 und zB Ritz, Bundesabgabenordnung, 4. Auflage (2011) § 85 Tz 5.

³⁶ VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

³⁷ ZB Ritz, BAO⁴, § 85 Tz 1 mwN der Rsp; so zB auch VwGH 29. 7. 2010, 2009/15/0152 betreffend einen Antrag auf Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie.

³⁸ So ausdrücklich Ritz, BAO⁴, § 85 Tz 1 und auch VwGH 28. 2. 2008, 2006/16/0129 sowie VwGH 5. 7. 1999, 99/16/0115.

³⁹ Vgl VwGH 15. 1. 2008, 2007/15/0119 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

⁴⁰ Vgl Stoll, BAO, 850 f mwN der Rsp.

⁴¹ Ritz, BAO⁴, § 85 Rz 1; VwGH 3. 6. 1992, 92/13/0127, VwGH 20. 2. 1998, 97/15/0153, 0154; vgl auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, (2011/2012) § 85 E 7.

tend – ein **Mängelbehebungsauftrag gem § 85 Abs 2 BAO** zu erteilen.⁴² Die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages kommt gerade auch bei unklaren Optionserklärungen gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 in Betracht.⁴³ Die Konsequenzen einer Behebung der Mängel infolge eines Mängelbehebungsauftrages liegen darin, dass – sofern der Auftrag vom Mängelpflichtigen auch vollständig und innerhalb der von der Abgabenbehörden gesetzten (und allenfalls verlängerten) Frist befolgt wird – die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht gilt. Aufgrund dieser Fiktion ist die Eingabe somit als sachliche Einheit (ursprüngliche Eingabe in Verbindung mit der Ergänzung) zu betrachten und so zu beurteilen, als wäre sie in ihrer Gesamtheit ursprünglich (richtig) eingebracht worden.⁴⁴ Für die Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 bedeutet dies, dass bei vollständiger und zeitgerechter Befolgung eines Mängelbehebungsauftrages die Erklärung auf Ausübung der Option ursprünglich richtig und damit auch zeitgerecht – dh spätestens gemeinsam mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung – als abgegeben gilt. Sollte allerdings aus dem Anbringen des Steuerpflichtigen – nach seinem objektiven Erklärungswert – abzuleiten sein, dass die Option nicht ausgeübt wird, stellt dies keinen Mangel dar, der die Abgabenbehörde zu einem Mängelbehebungsauftrag verpflichten würde.⁴⁵

Zusammenfassend ist aus den Aussagen der Literatur und der Rsp daher klar abzuleiten, dass auch schlüssige (konkludente) Erklärungen im Rahmen eines Anbringens zulässig sind. Dies gilt, wie in der Folge noch zu zeigen sein wird, auch für eine Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988.⁴⁶

Diese Ansicht entspricht übrigens auch der hL im **Zivilprozessrecht**; auch hier werden schlüssige (konkludente) Handlungen für zulässig gehalten.⁴⁷

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu stellen, ob sich aus **§ 133 Abs 2 BAO** möglicherweise die Vorgabe ergibt, dass nur ausdrückliche Optionserklärungen (also exakt in der von der Finanzverwaltung vorgesehenen Form) zulässig sind (ähnlich auch § 24 Abs 3 Z 1 KStG 1988). Gem § 133 Abs 2 BAO sind nämlich Abgabenerklärungen unter Verwendung amtlicher Vordrucke abzugeben. Demnach wären auf den ersten Blick sowohl das Ankreuzen des erwähnten Kästchens⁴⁸ in der Körperschaftsteuererklärung als auch die Einreichung der Beilage K 10⁴⁹ jedenfalls zwingend vorzunehmen (die Beilagen bilden jeweils einen integrativen Bestandteil der Abgabenerklärung⁵⁰); eine Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 in einem gesonderten Schriftsatz außerhalb der erwähnten Beilage (zB in einem Begleitbrief) käme demnach nicht in Betracht. Die aus § 133 Abs 2 BAO resultierende Verpflichtung entfällt zwar bei elektronischer Einreichung der Abgabenerklärung über FinanzOnline; in FinanzOnline sind aber wiederum im Ergebnis die gleichen Angaben zur Optionserklärung vorgesehen, nämlich

⁴² Vgl VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0104 zu einem Antrag auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie. Zur Verpflichtung siehe zB *Ritz*, BAO⁴, § 85 Tz 15 und *Stoll*, BAO, 864.

⁴³ Vgl UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 (wonach es auf die „offensichtliche Widersprüchlichkeit“ eines Anbringens ankomme) und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

⁴⁴ So *Stoll*, BAO, 866.

⁴⁵ Vgl UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

⁴⁶ UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10; in dieser Entscheidung wird betont, dass die genannten Vorschriften keine bestimmte Form der Optionserklärung vorgeben (S. 10 f). Vgl implizit auch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

⁴⁷ *ZB Rummel* in *Rummel*, ABGB-Kommentar³, (2000) § 863 Rz 10.

⁴⁸ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁴⁹ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

⁵⁰ *Ritz*, BAO⁴, § 133 Tz 6.

das Ankreuzen des erwähnten Kästchens sowie die Abgabe einer Beilage entsprechend der Beilage K 10.

ME spielt die Bestimmung des § 133 Abs 2 BAO für die gegenständlichen Fragen allerdings keine Rolle. Denn erstens handelt es sich bei der Optionserklärung nicht um eine Abgabenerklärung, sondern sie bildet allenfalls einen Teil einer Abgabenerklärung; eine entsprechende ausdrückliche Bezeichnung als bzw eine Gleichstellung mit einer Abgabenerklärung fehlt nämlich (wie zB gem § 21 Abs 9 UStG, wonach die Umsatzsteuervoranmeldung als Steuererklärung gilt, oder gem § 108e Abs 4 EStG in der Stammfassung BGBl I 2002/155, wonach das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie als Steuererklärung galt). Zweitens wäre, selbst wenn es sich bei der Optionserklärung um eine (teilweise) Abgabenerklärung handelte, die Bestimmung des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 *lex specialis* zu § 133 Abs 2 BAO. Auch die Rsp dürfte im Ergebnis von einem Vorrang des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 ausgehen, da das Gesetz keine besondere Form der Abgabe der Optionserklärung vorschreibe.⁵¹

2. Meinungsstand in der Literatur und Rechtsprechung

Die Zulässigkeit schlüssiger (konkludenter) Handlungen wird nicht nur allgemein zu Anbringen iSd § 85 BAO (siehe den vorangegangenen Abschnitt), sondern auch konkret zur Ausübung der Option zur Steuerpflicht iSd § 10 Abs 3 Z 1 KStG vertreten: Sowohl die Literatur⁵² als auch die Rsp des UFS und des VwGH⁵³ halten eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung für zulässig, was in der Folge gezeigt werden soll.

Der Entscheidung des **UFS vom 12. 4. 2012, RV 2471-W/10** (mittlerweile bestätigt durch VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0217)⁵⁴ liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Steuerpflichtige hatte – bei elektronischer Einreichung der Körperschaftsteuererklärung über FinanzOnline – weder das entsprechende (in Abschnitt III.A.1.a. bereits erwähnte) Kästchen⁵⁵ in der Körperschaftsteuererklärung angekreuzt, noch die Beilage K 10⁵⁶ eingereicht. Er brachte allerdings vor, dass in der Körperschaftsteuererklärung unter Kz 9296 Teilwertabschreibungen geltend gemacht worden waren (Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988). Der UFS hat in seiner Entscheidung ausgesprochen, dass auch eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung iSd § 10 Abs 3 KStG grundsätzlich in Betracht kommt, dh dass der Wille des Steuerpflichtigen zur Optionsausübung grundsätzlich auch außerhalb der beiden genannten Formen – Ankreuzen des Kästchens und Einreichung der Beilage K 10 – zum Ausdruck kommen könne, sofern der zeitliche Zusammenhang mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung gewahrt sei und inhaltlich auf die Optionsausübung geschlossen werden könne. Im Ergebnis hat der UFS aber eine schlüssige Optionsausübung verneint: Obwohl der Steuerpflichtige nur eine

⁵¹ VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001 und UFS 12. 4. 2012, RV 2471-W/10. Vgl auch VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0104 zum Antrag auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie.

⁵² *Schlager*, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenvorgangs bei der elektronischen Steuerveranlagung, SWK 2010, T 40.

⁵³ UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10 (siehe dazu sogleich). Vgl implizit auch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 und VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001 (da das Gesetz keine besondere Form der Abgabe dieser Willenserklärung vorschreibe).

⁵⁴ Die Entscheidung des VwGH vom 19. 9. 2013, 2012/15/0217 war zum Zeitpunkt der Manuskriptabgabe noch nicht veröffentlicht, sodass sie nur kursorisch eingearbeitet werden konnte. – Vgl zu dieser UFS-Entscheidung *Straka*, Option zur Steuerwirksamkeit internationaler Schachtelbeteiligungen, UFSjournal 2012, 269 ff.

⁵⁵ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁵⁶ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

einzig internationale Schachtelbeteiligung hielt und dies der Abgabenbehörde auch bekannt war (da während der Vorprüfung die Abschreibungen erörtert worden waren), sei dies nach Ansicht des UFS zu wenig, um aus den Daten der Steuererklärung auf die Optionsausübung zu schließen (die Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Steuererklärung, die die unter Kz 9296 ausgewiesenen Beträge aufschlüsselte, wurde erst zu Beginn der Betriebsprüfung und demnach erst nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärung der Abgabenbehörde übergeben). Für den Steuerpflichtigen war die Entscheidung letztlich aber insoweit vorteilhaft, als der UFS die Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme – die zu einer Streichung der steuerwirksam geltend gemachten Teilwertabschreibungen in allen Streitjahren geführt hätte – auf Ebene der Ermessensübung zumindest für zwei Streitjahre verneinte: Da der Steuerpflichtige die Option unstrittiger Weise ausüben wollte und dies lediglich „durch ein Versehen“ unterblieben war, kam der UFS zu dem Schluss, dass – auch aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls – aus Billigkeitsgründen dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Rechtskraft Vorrang gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Rechtsrichtigkeit zukomme.

Kernpunkt der Argumentation des UFS war, dass aus dem Ausweis der geltend gemachten Teilwertabschreibungen unter Kz 9296 nicht zwingend auf die Ausübung der Option zu schließen sei. Der UFS hat mE insoweit Recht, als aus Kz 9296 weder hervorgeht, ob es sich um in- oder ausländische Beteiligungen (und damit um internationale Schachtelbeteiligungen) handelt, noch ob konkret die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllt sind, noch ob bei mehreren Beteiligungen für jede einzelne die Option ausgeübt wurde (im Übrigen könnte theoretisch auch der Fall eintreten, dass trotz Ausübung der Option keine Teilwertabschreibung geltend zu machen wäre). Folgt man der Argumentation des UFS, so wäre eine schlüssige (konkludente) Optionserklärung dann vorgelegen, wenn der Steuerpflichtige zumindest die Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Steuererklärung zeitgleich mit der Körperschaftsteuererklärung vorgelegt hätte. Im gegenständlichen Fall lag allerdings nur eine einzige Auslandsbeteiligung vor, deren Existenz zudem der Abgabenbehörde bekannt war (wobei wohl auch unterstellt werden darf, dass die Qualifikation als internationale Schachtelbeteiligung der Abgabenbehörde ebenfalls bekannt war, obwohl dies aus dem Sachverhalt nicht klar hervorgeht). ME ist dem UFS im Ergebnis daher nicht zuzustimmen (auch wenn der VwGH wie gesagt diese Entscheidung bestätigt hat): Bei einer solchen Konstellation, bei der nur eine einzige Auslandsbeteiligung existiert, deren Existenz zudem der Abgabenbehörde bekannt war, hätte mE die Abgabenbehörde – wenn sie schon nicht von einer schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung ausgeht – zur Konkretisierung der Körperschaftsteuererklärung beim Steuerpflichtigen nachfragen bzw einen Mängelbehebungsauftrag erlassen müssen. Da dies nicht geschehen ist, liegen mE die Voraussetzungen für eine Irrtumsanfechtung vor (siehe unten Abschnitt IV.C.).

Ein anderer Sachverhalt lag der Entscheidung des **UFS vom 21. 12. 2011, RV 0518-L/11**⁵⁷ zugrunde: Der Steuerpflichtige hatte ebenfalls – bei elektronischer Einreichung der Körperschaftsteuererklärung über FinanzOnline – weder das entsprechende Kästchen in der Körperschaftsteuererklärung angekreuzt, noch die Beilage K 10 eingereicht. Er brachte auch in diesem Fall vor, dass in der Körperschaftsteuererklärung unter Kz 9296 (bzw 9294) Teilwertabschreibungen geltend gemacht worden waren (Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988). Im Unterschied zum oben geschilderten Fall lagen allerdings drei Auslandsbeteiligungen vor. Auch hier wurde eine Aufschlüsselung der Beteiligungen zwar in Form einer Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung vorgenommen; diese wurde aber ebenfalls erst nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung der Abgabenbehörde vorgelegt. Der UFS verneinte eine (hinreichend schlüssige) Optionsausübung, da aus den Angaben unter Kz 9296 bzw

⁵⁷ VwGH-Beschwerde anhängig zu ZI 2012/15/0209.

Kz 9294 nicht ersichtlich war, ob es sich um in- oder ausländische Beteiligungen handelte bzw ob die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung hinsichtlich des notwendigen Beteiligungsausmaßes vorlägen. Es liege somit keine Konkretisierung der Beteiligungen im Rahmen der Optionsausübung vor.

Ganz ähnlich gelagert wie der zuletzt geschilderte Fall des UFS (UFS vom 21. 12. 2011, RV 0518-L/11) ist das Erkenntnis des **VwGH vom 25. 7. 2013, 2012/15/0001**: Der Steuerpflichtige hatte auch in diesem Fall – bei elektronischer Einreichung der Körperschaftsteuererklärung über FinanzOnline – weder das entsprechende Kästchen in der Körperschaftsteuererklärung angekreuzt, noch die Beilage K 10 eingereicht. Er brachte auch hier vor, dass in der Körperschaftsteuererklärung unter Kz 9296 Teilwertabschreibungen geltend gemacht worden waren (Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988). Auch in diesem Fall lagen neben inländischen Beteiligungen auch mehrere Auslandsbeteiligungen vor, und zwar sieben. Eine Aufschlüsselung dieser sieben Beteiligungen in Form einer Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung wurde erst nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung der Abgabenbehörde vorgelegt. Der VwGH verneinte ähnlich dem UFS im zuletzt geschilderten Fall eine (hinreichend schlüssige) Optionsausübung, da aus den Angaben unter Kz 9296 nicht ersichtlich war, ob es sich um in- oder ausländische Beteiligungen handelte. Außerdem wäre es auch denkbar, dass man für eine internationale Schachtelbeteiligung eine Optionserklärung abgeben könne, ohne dass dies zur Geltendmachung einer Teilwertabschreibung führe.

Auf die Argumente in der zuletzt genannten Entscheidung des UFS sowie in der Entscheidung des VwGH soll im folgenden Abschnitt eingegangen werden.

3. Fallvarianten und (eigene) Lösungsansätze

- a) Lediglich geltend gemachte Teilwertabschreibung unter Kz 9296 (bzw Kz 9294) der Körperschaftsteuererklärung ausgewiesen

Falls **mehrere Beteiligungen** vorliegen, ist es schwierig, eine schlüssige (konkludente) Ausübung der Option zu argumentieren (vgl die im vorangegangenen Abschnitt III.B.2. erörterten Entscheidungen des UFS vom 21. 12. 2011, RV 0518-L/11 und des VwGH vom 25. 7. 2013, 2012/15/0001). Denn es ist aufgrund der Angaben unter Kz 9296 (oder Kz 9294) bereits nicht klar, ob es sich um in- oder ausländische Beteiligungen handelt, und ob überhaupt die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung vorliegen (Beteiligungsausmaß). Die anderen Argumente, die in der erwähnten Entscheidung des UFS und des VwGH verwendet wurden, nämlich ob die Option für jede einzelne Beteiligung ausgeübt wurde (die Option muss ja grundsätzlich gesondert ausgeübt werden) und ferner das Argument, wonach es auch bei Ausübung der Option nicht zwingend zur Geltendmachung von Teilwertabschreibungen kommen müsse,⁵⁸ haben demgegenüber mE nur untergeordnete Bedeutung (siehe dazu sogleich unten). Zusammenfassend gesagt bieten daher bei Vorliegen mehrerer Beteiligungen, bei denen es sich sowohl um inländische als auch um ausländische Beteiligungen handelt, die Angaben über Teilwertabschreibungen unter Kz 9296 (oder Kz 9294) mE daher tatsächlich keinen hinreichenden Anhaltspunkt für eine Optionsausübung. In diesem Fall wäre wohl kein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen, und auch eine Irrtumsanfechtung kommt nicht in Betracht.

Anders wäre dies nur dann, wenn die Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Steuererklärung spätestens mit dieser vorgelegt wird: Geht daraus eine hinreichende Aufschlüsselung der Beteiligungen vor, liegt eine hinreichend genaue Optionserklärung vor. Dann ist wohl idR nicht einmal ein Mängelbehebungsauftrag erforderlich.

⁵⁸ So VwGH vom 25. 7. 2013, 2012/15/0001.

Das Gleiche gilt mE dann, wenn dem Finanzamt der Wirtschaftsprüfungsbericht vorgelegt wurde.

In weiterer Folge ist mE aber zu differenzieren: Wenn der Steuerpflichtige **zwar mehrere Beteiligungen** hält, es sich bei diesen **aber nur um ausländische Beteiligungen** handelt, und dies auch der Abgabenbehörde bekannt ist (wobei die Abgabenbehörde wohl auch Ansatzpunkte dafür haben muss dass es sich um internationale Schachtelbeteiligungen handelt), so sprechen mE gute Argumente für eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung. Denn aus den Angaben unter Kz 9296 (bzw 9294) lässt sich in diesem Fall ableiten, dass für internationale Schachtelbeteiligungen Teilwertabschreibungen geltend gemacht wurden, was wiederum nur dann denkbar ist, wenn die Option gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 ausgeübt wurde. Die in der erwähnten Entscheidung des UFS und des VwGH (UFS vom 21. 12. 2011, RV 0518-L/11 und VwGH vom 25. 7. 2013, 2012/15/0001) verwendeten Argumente, nämlich dass nicht ersichtlich sei ob die Option für jede einzelne Beteiligung ausgeübt wurde und ferner das Argument, wonach es auch bei Ausübung der Option nicht zwingend zur Geltendmachung von Teilwertabschreibungen kommen müsse, haben möglicherweise dann eine – subsidiäre – Bedeutung, wenn es sowohl mehrere inländische als auch ausländische Beteiligungen gibt (was gegenständlich auch der Fall war). Hier – also bei Vorliegen mehrerer internationaler Schachtelbeteiligungen – fallen diese Argumente mE aber nicht ins Gewicht: Aus der Geltendmachung von Teilwertabschreibungen unter Kz 9296 ist nämlich zwingend zu schließen, dass zumindest für eine internationale Schachtelbeteiligung die Option ausgeübt wurde. Dh selbst wenn man darin keine hinreichend schlüssige (konkludente) Optionsausübung sieht, hätte die Abgabenbehörde zwingend einen Mängelbehebungsauftrag gem § 85 Abs 2 BAO zu erlassen (der zB darin besteht, die Mehr-Weniger-Rechnung als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung beizulegen) bzw sonst amtswegig zu erforschen, für welche internationale Schachtelbeteiligung die Option ausgeübt wurde. Tut sie dies nicht, berechtigt dies mE den Steuerpflichtigen zur Irrtumsanfechtung (siehe unten Abschnitt IV.C.).

Bei Vorliegen lediglich **einer einzigen internationalen Schachtelbeteiligung**, deren Existenz dem Finanzamt darüber hinaus bekannt ist, ist mE aus den Angaben unter Kz 9296 (bzw 9294) jedenfalls eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung abzuleiten. Der UFS hat dies in seiner Entscheidung vom 12. 4. 2012, RV 2471-W/10 allerdings anders gesehen (siehe die Kritik an dieser Entscheidung oben in Abschnitt III.B.2.). Die Abgabenbehörde hätte zumindest – wenn sie schon nicht von einer schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung ausgeht – zur Konkretisierung der Körperschaftsteuererklärung beim Steuerpflichtigen nachfragen bzw einen Mängelbehebungsauftrag erlassen müssen. Da dies nicht geschehen ist, liegen mE die Voraussetzungen für eine Irrtumsanfechtung vor (siehe unten Abschnitt IV.C.).

b) Hinreichend genaue Angaben (Aufschlüsselung der Beteiligungen) in einem gesonderten Schriftsatz (zB Begleitbrief zur Körperschaftsteuererklärung)

Gemeint ist jener Fall, in dem zwar weder das entsprechende Kästchen⁵⁹ in der Körperschaftsteuererklärung angekreuzt, noch die Beilage K 10⁶⁰ eingereicht wurde, dafür aber ein gesonderter Schriftsatz zB in Form eines Begleitbriefes zur Körperschaftsteuererklärung eingereicht wurde, der eine genaue Aufschlüsselung der Beteiligungen enthält (und daher den inhaltlichen Vorgaben der Beilage K 10 entspricht). Durch diese genaue Aufschlüsselung ist

⁵⁹ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁶⁰ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

auch bei Vorliegen mehrerer Beteiligungen ersichtlich, ob es sich um eine inländische oder ausländische Beteiligung (konkret: eine internationale Schachtelbeteiligung) handelt und für welche Beteiligung die Option ausgeübt wurde (siehe zur Problematik mehrerer Beteiligungen oben Abschnitt III.B.3.a.). In diesem Fall ist mE unzweifelhaft von einer zumindest schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung auszugehen: Die Optionserklärung wurde in eindeutiger Form abgegeben, wenn auch nicht in der von der Finanzverwaltung angeordneten Form.⁶¹

Der vermeintliche inhaltliche Widerspruch zur Nicht-Ausübung der Option in der Körperschaftsteuererklärung (und in der Beilage dazu) zur schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung in einem gesonderten Schriftsatz ist mE leicht zu lösen: Im Zweifel ist nämlich davon auszugehen, dass ein gesonderter Schriftsatz nicht versehentlich ergeht, sodass eher das Ankreuzen in der Körperschaftsteuererklärung sowie die Einreichung der Beilage K 10 vergessen wurden.

Dass die Optionserklärung außerhalb der Körperschaftsteuererklärung als amtlichen Vordruck und auch außerhalb einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung (und somit nicht in der von der Finanzverwaltung angeordneten Weise) erfolgt, ist – auch vor dem Hintergrund des § 133 Abs 2 BAO – unproblematisch, da ja auch eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung zulässig ist (siehe Abschnitt III.B.1.).

c) Einreichung der Beilage K 10, aber kein Ankreuzen des Kästchens in der Körperschaftsteuererklärung

Hat der Steuerpflichtige zwar die Beilage K 10⁶² eingereicht, aber das entsprechende Kästchen⁶³ in der Körperschaftsteuererklärung nicht angekreuzt, liegt ein Fall vor, der dem im vorangegangenen Abschnitt geschilderten Fall vergleichbar ist. Dieser Fall kann durchaus praktische Bedeutung haben, da gerade bei elektronischer Einreichung über FinanzOnline das Ankreuzen leicht vergessen oder das Kreuz auch versehentlich gelöscht werden kann. ME ist der gegenständliche Fall ebenso wie der im vorangegangenen Abschnitt geschilderte Fall unproblematisch: Der objektive Erklärungswert der Beilage K 10 ist so eindeutig, dass jedenfalls eine hinreichend genaue Optionserklärung vorliegt, und zwar auch bei Vorliegen mehrerer Beteiligungen.

Als Problem könnte man theoretisch noch den Umstand ansehen, dass aus der Körperschaftsteuererklärung durch das Nicht-Ankreuzen des Kästchens ein vermeintlicher inhaltlicher Widerspruch zur Einreichen der Beilage K 10 abgeleitet werden könnte: Nicht-Ausübung der Option in der Körperschaftsteuererklärung versus Optionsausübung in der Beilage. Dieser vermeintliche inhaltliche Widerspruch ist mE so zu lösen, dass die Beilage ausschlaggebend ist, da im Nicht-Ankreuzen des Kästchens in der Erklärung im Zweifel wohl nicht der objektive Erklärungswert einer Nicht-Ausübung der Option entnommen werden kann, sondern eher von einem „Vergessen“ des Ankreuzens auszugehen ist. Sollte die Abgabenbehörde diesbezüglich tatsächlich Zweifel hegen, wäre ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen bzw beim Steuerpflichtigen nachzufragen.

⁶¹ Dieser Fall wird, da für die Optionserklärung nicht die von der Finanzverwaltung gewünschte Form gewählt wurde, aufgrund der im Rahmen dieses Beitrages verwendeten Definition nicht als ausdrückliche, sondern als schlüssige (konkludente) Optionserklärung bezeichnet; siehe oben Abschnitt III.A.1.e.).

⁶² „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

⁶³ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

- d) Ankreuzen des Kästchens in der Körperschaftsteuererklärung, aber keine Einreichung der Beilage K 10

Wenn der Steuerpflichtige lediglich die Option durch eine Angabe in der Steuererklärung (mittels Ankreuzens des entsprechenden Kästchens⁶⁴) ausübt, aber die Beilage K 10⁶⁵ nicht einreicht, ist eine schlüssige (konkludente) Optionsausübung insbesondere dann schwierig anzunehmen, wenn mehrere Beteiligungen – sowohl inländische als auch ausländische oder nur mehrere ausländische Beteiligungen (dh internationale Schachtelbeteiligungen) – vorliegen. Nur bei Vorliegen einer einzigen internationalen Schachtelbeteiligung ist mE zwingend von einer schlüssigen (konkludenten) Optionsausübung auszugehen (entgegen UFS 12. 4. 2012, RV 2471-W/10). Die in Abschnitt III.B.3.a. angestellten Überlegungen gelten hier analog.

Zu betonen ist allerdings, dass in diesem Fall mE die Abgabenbehörde jedenfalls zwingend zur Erteilung eines Mängelbehebungsauftrags gem § 85 Abs 2 BAO oder zu Nachfragen beim Steuerpflichtigen verpflichtet ist: Durch das Ankreuzen des entsprechenden Kästchens ist nämlich im Zweifel anzunehmen, dass der Steuerpflichtige eine Option ausüben möchte, auch wenn nicht hinreichend klar sein mag, auf welche Beteiligung sich diese Option bezieht. Unterlässt die Abgabenbehörde das Nachfragen bzw den Mängelbehebungsauftrag, ist der Steuerpflichtige mE zur Irrtumsanfechtung berechtigt (siehe Abschnitt IV.C.).

IV. Die „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ nicht oder nicht vollständige abgegebene Optionserklärung: Heilungsmöglichkeiten?

A. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem §§ 303 ff BAO?

Die **Wiederaufnahme auf Antrag** des Steuerpflichtigen (einer Partei iSd § 78 BAO) kann **nicht zur Heilung** einer nicht hinreichenden Optionserklärung führen (dh sofern nicht ohnehin eine schlüssige bzw konkludente Optionsausübung angenommen wird): Die Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 muss nämlich „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ des Anschaffungs- oder Entstehungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung abgegeben werden. Gemeint ist die erstmalige Abgabe der Körperschaftsteuererklärung. Eine Optionserklärung im wiederaufgenommenen Verfahren – zB im Zuge einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung – kommt demgegenüber nicht in Betracht. Dies ergibt sich klar aus dem Gesetzeswortlaut, den Gesetzesmaterialien, dem Sinn und Zweck des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 (und der Übergangsbestimmung des § 26a Abs 16 Z 2 lit a und lit b KStG 1988) sowie aus vergleichbaren Bestimmungen (siehe zur Begründung ausführlich Abschnitt III.A.1., insbesondere III.A.1.b.).

Auch der Wegfall des Verschuldens einer Partei (iSd § 78 BAO) als Hindernis für eine beantragte Wiederaufnahme, der durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl I 2013/14 ab dem 1. 1. 2014 erfolgt, ändert daran nichts.

Umgekehrt ist allerdings die **amtswegige Wiederaufnahme** – die zur Streichung geltend gemachter Teilwertabschreibungen (Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988) führen würde –

⁶⁴ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁶⁵ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

bei einer nicht hinreichenden Optionsausübung (dh sofern nicht ohnehin eine schlüssige bzw konkludente Optionsausübung angenommen wird) unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu verfügen: So hat der UFS in seiner Entscheidung vom 12. 4. 2012, RV 2471-W/10⁶⁶ wie erwähnt ausgesprochen (siehe zum Ganzen bereits Abschnitt III.B.2.), dass – aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls (im konkreten Fall lag nur eine einzige internationale Schachtelbeteiligung vor) – aus Billigkeitsgründen dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Rechtskraft Vorrang gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Rechtsrichtigkeit zukommt, wenn der Steuerpflichtige die Option unstrittiger Weise ausüben wollte und dies lediglich „durch ein Versehen“ unterblieben war. Oder anders gesagt: Unterblieb die Optionsausübung bloß „versehentlich“, ist – auf Ebene der Ermessensübung – keine amtswegige Wiederaufnahme gem § 303 Abs 1 BAO⁶⁷ zu verfügen. Damit können die steuerwirksam geltend gemachten Teilwertabschreibungen nicht im Nachhinein aberkannt werden.

Sinngemäß müssen die erwähnten Argumente des UFS auch für eine **amtswegige Aufhebung gem § 299 BAO** (innerhalb der Jahresfrist ab der Zustellung des betreffenden Körperschaftsteuerbescheides) gelten, da auch diese Aufhebung im Ermessen der Abgabenbehörde steht. Aus den oben genannten Gründen kann daher auch keine Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides gem § 299 BAO verfügt werden.

B. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem §§ 308 ff BAO?

In der Rsp des VwGH zu § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 wurde bisher die Frage offen gelassen, ob bei einer nicht hinreichenden Optionserklärung (dh sofern nicht ohnehin eine schlüssige bzw konkludente Optionsausübung angenommen wurde) auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem §§ 308 ff BAO⁶⁸ in Betracht kommt.⁶⁹

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu bemerken, dass in einer Entscheidung des UFS der Satz zu finden ist, wonach „eine Optionserklärung im Rahmen eines Berufungsverfahrens oder eines Wiedereinsetzungsverfahrens nicht nachgeholt werden kann (vgl. auch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11)“.⁷⁰ ME handelt es sich hier allerdings um ein Versehen des UFS; er dürfte in Wahrheit nicht das Wiedereinsetzungs-, sondern das Wiederaufnahmeverfahren gemeint haben. Der UFS wollte mE somit nur auf die ständige Rsp verweisen, wonach die Optionserklärung in einem Berufungsverfahren oder in einem wiederaufgenommenen Verfahren nicht abgegeben werden kann. Dies ergibt sich auch aus dem Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 21. 12. 2011, RV/0518-L/11, in der betont wird, dass die Optionserklärung in einem wiederaufgenommenen Verfahren nicht zulässig ist (ausführlich zum Ganzen Abschnitt III.A.1.b.). Es ist daher davon auszugehen, dass sich auch in der Rsp des UFS kein Hinweis darauf findet, dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand etwa nicht in Betracht käme.

Vorauszuschicken ist zunächst, dass es für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach ganz hM gleichgültig ist, ob es sich um eine **materiell- oder um eine verfahrensrechtliche Frist** handelt.⁷¹ Demnach ist auch die Fallfrist des § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 zur Abgabe der Optionserklärung, bei der es sich um eine materiell-rechtliche Frist handelt, wiederzuset-

⁶⁶ VwGH-Beschwerde anhängig zu Zl 2012/15/0217.

⁶⁷ IdF BGBl I 2013/14.

⁶⁸ IdF BGBl I 2013/14.

⁶⁹ So in VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001 (vgl außerdem VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0144 zu § 37 Abs 9 EStG 1988 idF BGBl I 2000/29).

⁷⁰ UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10.

⁷¹ *Stoll*, BAO, 2980 und *zB Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 3.

zungsfähig. Die Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung ist – auch wenn man darin eine materiell-rechtliche Frist sehen sollte – jedenfalls wiedereinsatzfähig.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob dies auch für **einzelne Handlungen** im Zusammenhang mit der Einhaltung dieser Frist gilt, eben wie das Ankreuzen des für die Optionsausübung vorgesehenen Kästchens⁷² oder die Einreichung der Beilage K 10.⁷³ Nach hM in der Literatur und nach der Rsp ist dies der Fall: Die Wiedereinsetzung kommt nicht nur dann zur Anwendung, wenn eine fristgebundene Verfahrenshandlung (hier: Abgabe der Körperschaftsteuererklärung) gänzlich unterblieben ist, sondern auch dann, wenn einzelne Verfahrenshandlungen (hier: Ankreuzen des Kästchens und/oder Einreichung der Beilage K 10) unterblieben sind bzw unvollständig vorgenommen wurden.⁷⁴

Für die Zulässigkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung der Frist zur Abgabe der Optionserklärung spricht letztlich auch der Vergleich zu anderen Bestimmungen mit materiell-rechtlichen Fallfristen: So hat beispielsweise der VwGH zur Bestimmung des § 21 Abs 8 UStG 1972 (Vorgängerbestimmung zu § 6 Abs 3 UStG 1994) sowie zur Bestimmung des § 6 Abs 3 UStG 1994 ausgesprochen, dass die dort vorgesehene Fallfrist für den Verzicht auf die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer einer Wiedereinsetzung zugänglich ist.⁷⁵

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die Versäumung der Frist zur **Ausübung der Option – also die Abgabe der Optionserklärung – durchaus wiedereinsatzfähig** ist. Die Optionserklärung – also das Ankreuzen des Kästchens und die Einreichung der Beilage K 10 – muss gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag abgegeben werden, da gem § 308 Abs 3 letzter Satz BAO die versäumte Handlung gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag nachzuholen ist.

Für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrages müssen allerdings **sowohl eine relative als auch eine absolute Frist** beachtet werden:

- Der Wiedereinsetzungsantrag muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden (§ 308 Abs 3 BAO): Daher ist binnen einer Frist von drei Monaten nach Entdecken der unvollständigen, dh ohne Optionserklärung abgegebenen Körperschaftsteuererklärung also der Wiedereinsetzungsantrag samt vollständiger Körperschaftsteuererklärung (mit Optionserklärung, dh Ankreuzen des Kästchens und Beilage K 10) einzureichen;
- nach Ablauf von fünf Jahren vom Ende der versäumten Frist an gerechnet ist ein Wiedereinsetzungsantrag nicht mehr zulässig.

Eine andere Frage ist, ob der Wiedereinsetzungsantrag praktisch erfolgreich sein wird. Im Rahmen dieses Beitrages sollen nicht die gesamten – zahlreichen – Aspekte einer **erfolgreichen Bewilligung der Wiedereinsetzung** erörtert werden. Hier sollen nur die wichtigsten Eckpunkte der umfangreichen Rsp hervorgehoben werden:

⁷² Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁷³ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

⁷⁴ So *Stoll*, BAO, 2981 mwN der Rsp zum VwGG; vgl auch *Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 7, der auf die Wortfolge „*versäumte Handlung*“ in § 308 Abs 3 BAO verweist.

⁷⁵ ZB VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0100 (der VwGH hat iE allerdings die Voraussetzungen für eine Bewilligung der Wiedereinsetzung verneint) sowie VwGH 27. 2. 2008, 2008/13/0001 (zu § 6 Abs 3 UStG 1994).

- Die Wiedereinsetzung setzt entweder ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis voraus (§ 308 Abs 1 BAO). Ein solches Ereignis kann zB auch ein Fehler oder Irrtum sein.⁷⁶
- Die Kriterien „unvorhergesehen“ oder „unabwendbar“ sind in Zusammenhang mit dem Verschulden zu beurteilen. Nach § 308 Abs 1 BAO ist nur ein „minderer Grad des Verschehens“ unschädlich (dieser Begriff ist als leichte Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB zu verstehen).⁷⁷
- Das Verschulden des Vertreters (zB berufsmäßiger Parteienvertreter wie Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten; das Verhalten des Parteienvertreters fällt also dem Steuerpflichtigen zu Last. Ein Verschulden von Kanzlei-angestellten des Parteienvertreters ist diesem – und damit dem Steuerpflichtigen – aber nur eingeschränkt zuzurechnen: Nämlich nur dann, wenn den Parteienvertreter selbst ein Verschulden trifft, das nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren wäre. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Parteienvertreter seine zumutbare Auswahl- und Überwachungspflicht verletzt. Der Parteienvertreter hat daher in einem Wiedereinsetzungsantrag auch darzulegen, dass er diese Pflichten nicht verletzt hat. Er hat dabei insbesondere auch auszuführen, dass er die Wahrung von Fristen sicherstellt (zB durch Führung eines Fristenbuches), dass er einen diesbezüglich organisierten Kanzleibetrieb hat, und dass er eine Endkontrolle der einzureichenden Anbringen (Schriftsätze) durchführt.⁷⁸ Wiedereinsetzungsanträge scheitern in der Praxis sehr oft bereits daran, dass der Parteienvertreter als Antragsteller keine oder nur unzureichende Angaben zu seiner Kanzleiorganisation und zur Endkontrolle der Schriftsätze macht.
- Praktisch läuft dies darauf hinaus, dass im Wesentlichen nur Fehler von Kanzleiangestellten, die bei manuellen Tätigkeiten wie der Postaufgabe oder der Kuvertierung geschehen, zur Wiedereinsetzung berechtigen. Dabei muss es sich außerdem um sonst zuverlässige Kanzleikräfte handeln. In Betracht kommen schließlich noch Fälle, in denen Kanzleiange-stellte weisungswidrig handeln (der Parteienvertreter kann sich nämlich darauf verlassen, dass erteilte Weisungen befolgt werden)⁷⁹

C. Geltendmachung eines Irrtums gem § 871 ABGB?

Wann hat die Frage der Geltendmachung eines Irrtums, also der Irrtumsanfechtung gem § 871 ABGB, Bedeutung? Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht ohnehin eine ausdrückliche oder zumindest eine schlüssige (konkludente) Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 abgegeben hat, und wenn die Abgabenbehörde auch nicht zur Klärung eines undeutlichen oder unvollständigen Anbringens beim Steuerpflichtigen nachfragt und ebenso wenig einen Mängelbehebungsauftrag gem § 85 Abs 2 BAO erlässt.

Aufgrund der im Rahmen dieses Beitrages erörterten Fallvarianten kommt daher eine Irrtumsanfechtung insbesondere dann in Betracht, wenn

- der Steuerpflichtige unter Kz 9296 (oder Kz 9294) in der Körperschaftsteuererklärung Teilwertabschreibungen geltend gemacht hat, wobei mehrere Auslandsbeteiligungen vorliegen (was der Abgabenbehörde auch bekannt ist);

⁷⁶ ZB *Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 8.

⁷⁷ Ständige Rechtsprechung, zB VwGH 6. 10. 1994, 93/16/0075 und *Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 14 mwN der Rsp.

⁷⁸ Vgl die zB die umfangreichen Nachweise der Rsp bei *Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 17; vgl auch nochmals VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0100 in Zusammenhang mit der Kanzleiorganisation, dem Fristenbuch und der Endkontrolle.

⁷⁹ Vgl nochmals die umfangreichen Nachweise der Rsp bei *Ritz*, BAO⁴, § 308 Tz 17.

- der Steuerpflichtige unter Kz 9296 (oder Kz 9294) in der Körperschaftsteuererklärung Teilwertabschreibungen geltend gemacht hat und nur eine einzige Auslandsbeteiligung vorliegt (und dies der Abgabenbehörde auch bekannt ist; siehe zu diesen beiden Fällen Abschnitt III.B.3.a.);
- wenn der Steuerpflichtige zwar das entsprechende Kästchen⁸⁰ in der Körperschaftsteuererklärung ankreuzt, aber die Beilage K 10⁸¹ nicht einreicht (siehe Abschnitt III.B.3.d.)

und in allen diesen Fällen die Abgabenbehörde, wie oben erwähnt, ohne nachzufragen oder einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen davon ausgeht, dass die Option gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 nicht ausgeübt wurde.

Was spricht nun dafür, auf eine prozessrechtliche Willenserklärung im Abgabenverfahren, also auf eine Prozessklärung im öffentlichen Recht, die Grundsätze des Irrtums gem § 871 ABGB anzuwenden, wo doch die Irrtumsanfechtung einer Willenserklärung gem § 871 ABGB **erstens zum Zivil- und nicht zum öffentlichen Recht** und **zweitens zum materiellen Zivilrecht und nicht zum Zivilprozessrecht** gehört?

Es ist einzuräumen, dass die Anwendung der Irrtumsregelungen auch auf Prozesshandlungen bei der überwiegenden zivil(prozess)rechtlichen Lehre auf Vorbehalte stößt: So bejahen Literatur und Rsp zwar idR die Anwendung der Regelungen über Willensmängel auf den gerichtlichen Vergleich (hinsichtlich der Irrtumsregelung des § 871 ABGB bejahen sie aber wiederum nur die Anwendung auf die Vergleichsgrundlage), lehnen eine generelle Anwendung dieser Regelungen auf Prozessklärungen aber ab.⁸² Der Hintergrund dieser Auffassung dürfte erstens darin liegen, dass ein gerichtlicher Vergleich sowohl den Charakter eines (materiellen) zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts als auch einer Prozessklärung hat,⁸³ und zweitens darin, dass sonstige Prozessklärungen ohnehin – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt – widerrufen werden können, sodass die Anwendung der Regelungen über Willensmängel entbehrlich erscheint.⁸⁴ Vor diesem Hintergrund erscheint es mE – trotz der tendenziell ablehnenden Literatur und Rsp – grundsätzlich vertretbar, eine materiell-rechtliche Regelung wie § 871 ABGB auch auf eine Prozessklärung anzuwenden. Dass die aus dem Zivilrecht entlehnte Regelung des § 871 ABGB auch auf öffentlich-rechtliche Prozessklärungen zur Anwendung kommt, scheint auf geringere argumentative Probleme zu stoßen, da es im öffentlichen Recht ja keine eigenständigen Vorschriften über Willensmängel gibt, die man heranziehen könnte:⁸⁵ Dementsprechend wenden Literatur sowie Rechtsprechung im öffentlichen Recht ebenfalls die Regelung des § 871 ABGB an, zB auf Verzichtserklärungen.⁸⁶ In der gleichen Weise vertreten sowohl die abgabenverfahrensrechtliche Literatur als auch die Finanzverwaltung die Ansicht,⁸⁷ dass die **zivilrechtlichen Normen über Willensmängel** – und damit insbesondere die **Rege-**

⁸⁰ Im Formular K 1 (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen) ist das Kästchen „Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)“ anzukreuzen.

⁸¹ „Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 1 für [...] zur Bekanntgabe von internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)“.

⁸² ZB *Klauser/Kodek* (Hrsg), Jurisdiktionsnorm und Zivilprozessordnung¹⁷, (2012) § 187 E 6 und § 204 E 51; *Fucik* in *Fucik/Klauser/Kloiber* (Hrsg), Österreichisches und Europäisches Zivilprozessrecht¹¹, (2011) 264 und 285; ausführlich zum Vergleich *Gitschthaler* in *Rechberger* (Hrsg), Kommentar zur ZPO³, (2006) §§ 204–206 Rz 8; jeweils mwN der Rsp.

⁸³ *Fucik* in *Fucik/Klauser/Kloiber* (Hrsg), Zivilprozessrecht¹¹, 285.

⁸⁴ Vgl *Fucik* in *Rechberger* (Hrsg), ZPO-Kommentar³, § 177 Rz 4.

⁸⁵ Vgl die in der folgenden FN zitierte Rsp.

⁸⁶ ZB *Hengstschläger/Leeb*, AVG-Kommentar, (2007) § 63 Rz 76; VwGH 23. 1. 1951, 547/50, Slg 1951/1889 A; VwGH 26. 6. 1975, 1268/74, Slg 1975/8860 A; 23. 6. 1993, 89/12/0200.

⁸⁷ *Ritz*, BAO⁴, § 85 Tz 1 unter Hinweis auf BMF, RdW 2001, 446.

lung des § 871 ABGB – auch auf Anbringen gem § 85 BAO zur Anwendung kommen. Die in der zivil(prozess)rechtlichen Lehre entwickelten Bedenken hinsichtlich der generellen Anwendung der Regelungen des ABGB über Willensmängel auch auf Prozesserkklärungen finden sich in der abgabenverfahrensrechtlichen Literatur und Rsp nicht. Auch die Rsp des VwGH anerkennt – bezogen auf den Rechtsmittelverzicht – die Anwendung der Irrtumsanfechtung gem § 871 ABGB.⁸⁸ Rechtsgrundlage war anfangs die Bestimmung des § 20 Abs 2 des Abgabenrechtsmittelgesetzes, BGBl 1949/60, die eine Art Vergleich vorsah⁸⁹ (wodurch sich offensichtliche Parallelen zur Literatur und Rechtsprechung betreffend den gerichtlichen Vergleich im Zivilprozess zeigen). Die spätere Rsp bezog sich nur auf die – rein prozessrechtliche – Bestimmung des § 255 BAO, wodurch der Bezug zum Vergleich an Bedeutung verlor.⁹⁰ Dem Umstand, dass die Rsp nur zur Frage der Zulässigkeit der Irrtumsanfechtung eines vom Steuerpflichtigen abgegebenen Rechtsmittelverzichts ergangen ist, ist mE nicht etwa die Bedeutung beizumessen, dass der VwGH die Anwendung der zivilrechtlichen Regelungen über die Irrtumsanfechtung (oder über andere Willensmängel) dann ablehnen würde, wenn es sich nicht um einen Rechtsmittelverzicht, sondern um andere Anbringen handelte.⁹¹ Der Umstand, dass die Rsp nur den Rechtsmittelverzicht betrifft, ist mE dadurch zu erklären, dass der Rechtsmittelverzicht im Gegensatz zu anderen Prozesserkklärungen nicht (und zwar auch nicht indirekt) rückgängig gemacht werden kann, weswegen hier die Irrtumsanfechtung die bisher größte Bedeutung erlangt hat. Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass nach wohl hM in der (steuerlichen) Literatur und nach der Rsp auch **Anbringen iSd § 85 BAO wegen Irrtums iSd § 871 ABGB angefochten** werden können.

Damit können auch die im Rahmen einer Körperschaftsteuererklärung abgegebenen Erklärungen wie eine Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 wegen Irrtums iSd § 871 ABGB angefochten werden.⁹² Gemäß § 871 ABGB kommt eine Irrtumsanfechtung ua dann in Betracht, „falls der Irrtum durch den anderen veranlasst war, oder diesem aus den Umständen offenbar auffallen mußte“. Insbesondere das Merkmal des „**Auffallen Müssens**“ wird nach der zivilrechtlichen Literatur tendenziell weit interpretiert: Demnach reicht es aus, wenn der andere Teil bei der im Verkehr üblichen und objektiv vorausgesetzten Aufmerksamkeit den Irrtum hätte bemerken müssen oder wenigstens den Verdacht auf das Vorliegen eines Irrtums hätte schöpfen müssen. Fahrlässiges Nicht-Erkennen des Irrtums ist also ausreichend, wobei leichte Fahrlässigkeit genügt.⁹³ Die erwähnte Rsp des VwGH zum Rechtsmittelverzicht erweckt sogar den Eindruck, die Irrtumsregelung noch großzügiger auszulegen: Nach dem VwGH muss die Irreführung nämlich weder vorsätzlich noch fahrlässig erfolgen; es ist somit nicht einmal leichte Fahrlässigkeit erforderlich.⁹⁴ Schließlich berechtigt nach Ansicht des VwGH sogar ein

⁸⁸ ZB VwGH 31. 3. 1953, 0359/51, Slg 1953/739 F; iE auch VwGH 3. 6. 1953, 2709/52, Slg 1953/777 f und VwGH 8. 6. 1956, 1481/55, Slg 1956/1444 F. Vgl ferner VwGH 27. 6. 1947, 0335/46, Slg 1947/17 F; VwGH 11. 5. 1949, 1894/48, Slg 1949/101 F und VwGH 3. 6. 1953, 0213/51, Slg 1953/0774 F (alle zum Zwang) und zum Ganzen auch *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 255 E 9 und E 10.

⁸⁹ ZB VwGH 31. 3. 1953, 0359/51, Slg 1953/739 F und VwGH 8. 6. 1956, 1481/55, Slg 1956/1444 F.

⁹⁰ ZB VwGH 21. 2. 1996, 92/14/0057.

⁹¹ So ist zB dem vom VwGH im Erkenntnis vom 27. 6. 1947, 0335/46, Slg 1947/F formulierten Rechtssatz zu entnehmen, dass er Willensmängel allgemein bei Prozesserkklärungen im Abgabenverfahren anerkennt.

⁹² Zum Charakter der Optionserklärung als Anbringen iSd § 85 BAO siehe bereits Abschnitt III.B.1.

⁹³ Vgl *Apathy/Riedler* in *Schwimann* (Hrsg), ABGB-Praxiskommentar³, (2006) § 871 Rz 24; *Bollenberger* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg), ABGB-Kommentar³, (2010) § 871 Rz 15; vgl ferner auch *Rummel* in *Rummel*, ABGB³ § 871 Rz 16 und *Dittrich/Tades*, ABGB-Kommentar³⁶, (2003) § 871 E 77–81.

⁹⁴ VwGH 21. 2. 1996, 92/14/0057 unter Hinweis auf VwGH vom 3. 6. 1953, 213/51, Slg 1953/774 F; VwGH vom 26. 6. 1975, 1268/74, Slg 1975/8860 A und VwGH 23. 6. 1993, 89/12/0200. Ähnlich auch *Rummel* in *Rummel*, ABGB³ § 871 Rz 16: „Verschulden ist in keinem Fall erforderlich“.

gemeinsamer Irrtum zur Irrtumsanfechtung;⁹⁵ im Zivilrecht ist die Rechtsfolge eines solchen gemeinsamen Irrtums demgegenüber strittig.⁹⁶

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass die in § 1487 für die Irrtumsanfechtung gem § 871 ABGB vorgesehene Verjährungsfrist von drei Jahren im Abgaben(verfahrens)recht nicht sinngemäß angewendet werden kann, da sie dem abgabenrechtlichen System der Verjährungsfristen nicht entspricht.

Umgelegt auf die oben erwähnten Fälle bedeutet dies, dass der Abgabenbehörde die irrtümliche „Nicht-Ausübung“ der Option hätte auffallen müssen, da ja in diesen Fällen entweder Teilwertabschreibungen geltend gemacht worden sind (unter Kz 9296 bzw 9294) oder sogar das entsprechende Kästchen in der Körperschaftsteuererklärung angekreuzt wurde. Der Steuerpflichtige ist in diesen Fällen somit zur Irrtumsanfechtung berechtigt, was bedeutet, dass er seine ursprüngliche, irrtümliche Prozesserklärung – also die Körperschaftsteuererklärung ohne hinreichende, dh zumindest schlüssige (konkludente) Optionserklärung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG – durch eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung mit hinreichender Optionserklärung korrigieren kann. Dies gilt auch im Berufungsverfahren oder wiederaufgenommenen Verfahren; die Grenze bildet nur eine bereits rechtskräftige Veranlagung.

⁹⁵ VwGH 3. 6. 1953, 2709/52, Slg 1953/777 f.

⁹⁶ ZB Pletzer in Klevečka/Schauer, ABGB-ON 1.01, (Dezember 2012) § 871 Rz 56 f; Rummel in Rummel, ABGB³ § 871 Rz 18.