

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri

in der Beschwerdesache

BF GmbH, Adr1, über die Beschwerden der BF GmbH (Gruppenmitglied) und BF G Holding GmbH (Gruppenträger), beide Adr1, beide vertreten durch STB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adr2, vom 07.04.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 09.03.2011, Steuernummer, betreffend **Feststellung Gruppenmitglied 2006 und 2007**

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 festgesetzten Ergebnisse sind den angeschlossenen Beilagen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Eingangs ist Folgendes festzuhalten:

Gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 und 2007 wurde sowohl von der BF GmbH als Gruppenmitglied als auch von der BF G Holding GmbH (vormals BF Holding GmbH) als Gruppenträgerin Beschwerde erhoben.

Gemäß [§ 267 BAO](#) sind Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden, wenn ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten ist oder gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht sind.

Auch im gegenständlichen Fall waren daher die Beschwerden der Gruppenträgerin sowie des Gruppenmitgliedes gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 und 2007 gemäß [§ 267 BAO](#) zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:**I. Sachverhalt:**

I.1. Die beschwerdeführende BF GmbH (in der Folge kurz Bf1) wurde vor dem 01.01.2001 im Firmenbuch eingetragen und hielt verschiedene internationale Schachtelbeteiligungen. Seit 2005 ist sie Mitglied einer Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die zweitbeschwerdeführende BF G Holding GmbH (= in der Folge kurz Bf2) ist.

I.2. Veranlagungsjahr 2005:

Nach elektronischer Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2005 am 06.10.2006 langte am **01.03.2007** beim Finanzamt auf postalischem Wege eine **berichtigte Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005** ein. Aus deren **Beilage** ging unter anderem hervor, dass die Bf1 im Jahr 2005 für folgende Beteiligungen jeweils ein Siebtel einer Teilwertabschreibung geltend machte:

Abwertung Beteiligung BetA USA

2002	900.000,00
Steuerlicher Absatz 2002 1/7	-128.571,43
Steuerlicher Absatz 2003 1/7	-128.571,43

Steuerlicher Absatz 2004 1/7	-128.571,43
Steuerlicher Absatz 2005 1/7	-128.571,43
	385.714,28

Abwertung Beteiligung BetB 2004

2004	600.000,00
Steuerlicher Absatz 2004	-85.714,29
Steuerlicher Absatz 2005	-85.714,29
	428.571,42

Abwertung Beteiligung BetB 2005

2005	3.400.000,00
Steuerlicher Absatz 2005	-485.714,29
KZ 9294	2.914.285,71

Abwertung Beteiligung BetC 2005

2005	500.000,00
Steuerlicher Absatz 2005	-71.428,57
KZ 9304	428.571,43

Die **Summe** der 2005 geltend gemachten Teilwertabschreibungssiebtel aus der Abwertung der angeführten Beteiligungen errechnete sich folgendermaßen:

Steuerlicher Absatz 2005/BetA USA	128.571,43
Steuerlicher Absatz 2005/BetB 2004	85.714,29
Zwischensumme = lt. KZ 9296	214.285,72

Steuerlicher Absatz 2005/BetB 2005	485.714,29
Steuerlicher Absatz 2005/BetC 2005	71.428,58
SUMME	771.428,58

Die aus der Beilage ersichtlichen Zahlen korrespondierten auch mit den entsprechenden Kennzahlen laut berichtigter Körperschaftsteuererklärung 2005:

Unter **KZ 9294** (Text: „6/7 der gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zu verteilenden Abschreibungen und Verluste hinsichtlich von Beteiligungen im Sinne des § 10“) war der Betrag „2.914.285,71“ angegeben.

Unter **KZ 9296** (Text: „Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes“) wurde der Betrag „-214.285,72“ ausgewiesen.

Unter **KZ 9304** (Text: „Sonstige Zurechnungen“) war der Betrag „428.571,43“ angegeben.

Auch händische Vermerke auf der berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2005 sowie der Beilage, die anlässlich der Bearbeitung durch die Abgabenbehörde angebracht wurden, stellen diesen Konnex zwischen Kennzahlen und in der Beilage ausgewiesenen **Erläuterungen** her:

Der **Betrag laut KZ 9294** (2.914.285,71) entspricht dem steuerlich zuzurechnenden Betrag von 6/7 des Abwertungsbetrages BetB 2005 in Höhe von insgesamt 3.400.000,00 €; 1/7 in Höhe von 485.714,29 wurde bereits bilanziell berücksichtigt.

Der **Betrag laut KZ 9296** (-214.285,72) weist die Summe der steuerlich zu berücksichtigenden Siebentelbeträge für 2005 aus den Abwertungen BetA USA 2002 und BetB 2004 aus.

Der **Betrag laut KZ 9304** (428.571,43) entspricht dem steuerlich zuzurechnenden Betrag von 6/7 des Abwertungsbetrages 2005 BetC 2005 (= inländische Beteiligung).

Bei der **Beteiligung "BetB"** handelt es sich um eine im Jahr 2000 erworbene 100%ige Beteiligung an der englischen D-Group (= "BetB" - siehe Betriebsprüfungsbericht vom 15.04.2003 betreffend die Jahre 1999 bis 2000). Die D-Group Ltd. wurde am 19.05.2005 in BF (UK) Ltd. umbenannt (siehe Lagebericht 2005 und Jahresabschluss 2006) und war seither in den Aufstellungen (zB Beteiligungsspiegel in den Jahresabschlüssen) großteils unter diesem Namen ausgewiesen.

I.3. Veranlagungsjahr 2006:

Am **23.11.2007** wurde von der Bf auf elektronischem Wege über FinanzOnline die **Körperschaftsteuererklärung 2006** eingebracht.

Dabei wurde das in der Rubrik „Allgemeine Daten“ mit dem Text „Die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt“ vorgesehene Kästchen nicht angekreuzt. Die elektronisch vorgesehene Aufstellung K10 für die internationalen Schachtelbeteiligungen wurde ebenfalls nicht ausgefüllt. Unter der mit dem Text „**Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des**

Verteilungszeitraumes“ erläuterten **KZ 9296** wurde der Betrag **771.428,58** ausgewiesen. Dies entspricht auf den Cent genau der Summe des 2005 geltend gemachten Betrages aus Teilwertabschreibungen.

Aus dem ebenfalls am 23.11.2007 beim Finanzamt auf postalischem Wege eingelangten Jahresabschluss 2006 geht die Zusammensetzung der Beteiligungen (darunter BetA und BetB), der Abgang der Beteiligung BetC und die jeweils 100%ige Beteiligung der Bf an BF BetA USA und BF UK Limited hervor.

I.4. Veranlagungsjahr 2007:

Am **30.04.2009** wurde von der Bf1 auf elektronischem Wege über FinanzOnline die **Körperschaftsteuererklärung 2007** eingebracht.

Dabei wurde das in der Rubrik „Allgemeine Daten“ mit dem Text „Die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt“ vorgesehene Kästchen erstmals angekreuzt. Die elektronisch vorgesehene Aufstellung K10 für die "internationalen Schachtelbeteiligungen, für die zugunsten der Steuerwirksamkeit optiert wird und/oder in Vorjahren optiert wurde ([§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#))", wurde ebenfalls ausgefüllt. Danach wurde bzw. war für folgende Beteiligungen optiert worden:

Bezeichnung der Beteiligung	Anschaffungs-/ Entstehungszeitpunkt
BF BetA Inc. USA	01.01.2003
BF M BetE Co. Ltd. China	01.01.2003
BF BetF Germany	01.01.2003
BF BetG	01.01.2003
BF UK Ltd.	01.01.2003
BF BetH Inc.	01.01.2003
BetI Beteiligungs-GmbH	01.01.2003
BF BetJ B.V.	01.01.2003
BF BetK	01.01.2003

Unter **KZ 9294** (Text: „6/7 der gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zu verteilenden Abschreibungen und Verluste hinsichtlich von Beteiligungen im Sinne des § 10“) war der Betrag „685.714,29“ angegeben. Wie sich anlässlich der in den Jahren 2010/2011 durchgeführten Außenprüfung herausstellte, handelte es sich hierbei um 6/7 einer Teilwertabschreibung von insgesamt 800.000,00 € der Beteiligung "BF M BetE Co. Ltd. China" (in der Folge auch kurz E). 1/7 dieser Teilwertabschreibung in Höhe von 114.285,71 € wurde im Jahr 2007 aufwandswirksam erfasst.

Unter der mit dem Text „**Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes**“ erläuterten **KZ 9296** wurde wiederum der Betrag **771.428,58** ausgewiesen.

I.5. Veranlagungsjahr 2008:

Auch für 2008 wurden unter KZ 9296 offene Teilwertabschreibungssiebtel in Höhe von insgesamt 814.285,71 € (BetA USA 2002, BetB 2004 und 2005, E 2007) geltend gemacht. Außerdem wurden unter KZ 9294 sechs Siebtel im Zusammenhang mit der am 01.12. bzw. 12.12.2008 zugegangenen Beteiligung an der BetAA Holding USA in Höhe von 1.365.973,90 € (= 6/7 von insgesamt 1.593.636,22 €) ausgewiesen.

Das Einkommen der Bf1 wurde mit Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied für die jeweiligen Jahre 2005 bis 2008 unter Berücksichtigung der beantragten Teilwertabschreibungs(siebtel) vom Finanzamt zunächst erklärungsgemäß festgestellt.

I.6. Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2008:

Anlässlich einer für die Jahre 2005 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass bezüglich der vor dem 01.01.2006 erworbenen Beteiligungen in der Körperschaftsteuererklärung 2006 keine Option zur Steuerpflicht ausgeübt worden war, weshalb eine Nachversteuerung zu erfolgen hätte (siehe Tz 4 des Berichtes vom 15.02.2011 samt Punkt 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.01.2011).

Die Nachversteuerungsbeträge wurden auf Basis der Zahlen laut der unter anderem von der Bf1 eingebrachten Darstellung vom 03.12.2009 ermittelt. Darin war der Sachverhalt offengelegt, gleichzeitig aber darauf hingewiesen worden, dass nach Ansicht der Bf1 die Optionserklärung für die strittigen Beteiligungen wirksam ausgeübt worden sei.

I.7. Vom Finanzamt wurden - basierend auf den Ergebnissen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 15.02.2011 samt zugehöriger Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.01.2011 - für die Jahre **2006 bis 2008 Wiederaufnahmebescheide sowie neuerliche Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008** im wiederaufgenommenen Verfahren vom 09.03.2011 erlassen.

I.8. Gegen diese Bescheide wurde von der Bf als Gruppenmitglied sowie der Gruppenträgerin als weitere Beschwerdeführerin (= Bf2) mit Schriftsatz vom 07.04.2011 **Berufung** (= gemäß [§ 323 Abs. 37 BAO](#) idF BGBl I 13/2014 ab 01.01.2014 als **Beschwerde** zu behandeln) erhoben. Die Bescheide wurde wegen Nichtanerkennung der beantragten Teilwertabschreibungen (= Tz 4 des Berichtes über die Außenprüfung) bzw. Nichtanerkennung einer wirksamen Optionserklärung bezüglich der Auslandsbeteiligungen angefochten. Die übrigen Feststellungen der Außenprüfung bzw. Bescheidänderungen blieben unbestritten. Im Zusammenhang mit dem Beschwerdepunkt "Teilwertabschreibungen/Optionserklärung" wurde darauf hingewiesen, *dass vom Gesetzgeber nicht vorgegeben worden sei, wie eine Optionserklärung auszusehen habe. Ein überspitzter Formalismus bei der ab 2006 verpflichtend elektronisch abzugebenden Körperschaftsteuererklärung sei nicht vertretbar. Der wahre Parteiwille hätte erforscht werden müssen und habe man im Hinblick darauf, dass die Veranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 zunächst erklärungsgemäß erfolgt waren, auf die Anerkennung der Option vertrauen dürfen. Im Übrigen wurden Bedenken gegen die Unions- und Verfassungskonformität der Optionsbestimmung des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) vorgebracht.*

I.9.a. Aufgrund eines beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens bei der Schwestergesellschaft der Bf betreffend die Form der Abgabe der Optionserklärung wurde die Entscheidung über die Berufung vom Finanzamt **ausgesetzt**.

I.9.b. In seinem bezughabenden **Erkenntnis VwGH 30.06.2015, 2012/15/0209**, verwies der Verwaltungsgerichtshof angesichts der Identität der seinen Erkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalte, auf seine Aussagen im Erkenntnis VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#), *wonach es sich bei der Abgabe der Optionserklärung gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) um ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des [§ 85 BAO](#) handelte. Die Abgabe dieser Willenserklärung sei an keine besondere Form gebunden, habe aber spätestens bis zur bzw. bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung zu erfolgen. Im do. Beschwerdeverfahren habe sich aus der Aktenlage keine derartige rechtzeitige Willenserklärung ergeben.*

I.10. Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 13.10.2015** wurden die Berufungen gegen die **Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 bis 2008** (gemäß [§ 323 Abs. 37 BAO](#) idF BGBl I 14/2013 ab 2014 als "Beschwerden" zu erledigen) unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes als unbegründet abgewiesen.

I.11. Aufgrund eines dagegen gerichteten **Vorlageantrages** der Beschwerdeführerinnen (in der Folge kurz Bf) samt Anträgen auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 27.10.2016 wurden dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt unter anderem die Beschwerden betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 mit **Vorlagebericht vom 17.10.2017** zur Entscheidung vorgelegt.

I.12. Mit **Schriftsatz vom 10.01.2018** legte die steuerliche Vertretung der Bf dar, *dass sich der Sachverhalt laut vom VwGH entschiedenen Beschwerdeverfahren und dem gegenständlichen beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren insofern unterscheide, als hier bereits seit 2002 Teilwertabschreibungssiebtel geltend gemacht worden seien und man die Willensentscheidung der Option zur Steuerwirksamkeit aus der Aktenlage ableiten könne.*

I.13. In ihrer **Stellungnahme vom 12.10.2018** wandte sich die Vertreterin des Finanzamtes unter Hinweis darauf, *dass eine Optionserklärung nicht nachvollziehbar abgegeben worden sei und formlose Willenserklärungen nicht anhand von Ratespielen nachvollzogen werden müssten, gegen die Annahme einer Optionserklärung. Darüber hinaus wäre selbst bei Annahme einer gültigen Optionserklärung die Teilwertabschreibungen dem Grunde und der Höhe nach zu überprüfen.*

I.14. Im folgenden Schriftverkehr mit dem Bundesfinanzgericht (**Schriftsätze vom 20.11.2018 und vom 14.01.2019**) wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf vor allem die Zulässigkeit der formlosen Optionserklärung betont. Im Zusammenhang mit der Berechtigung der Teilwertabschreibungen wurde auf die Außenprüfungen durch das Finanzamt (insbesondere für die Jahre 2001 bis 2004 mit Anerkennung der Teilwertabschreibung 2002) und den Lagebericht für das Geschäftsjahr 2005, wonach hohe versicherungsmathematische Pensionsverpflichtungen bei der BF (UK) Limited aufgrund Neubewertung gemäß IAS 19 und Anwendung neuer Sterbetafeln und Abzinsungssätze die Teilwertabschreibung notwendig gemacht hätten, hingewiesen.

I.15. Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.04.2019** wurde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 nach **Durchführung eines Erörterungsgespräches** mit den Parteien des Beschwerdeverfahrens **am 11.04.2019** im Hinblick auf ein beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ. Ra 2018/15/0040 anhängiges Verfahren die Entscheidung gemäß [§ 271 BAO](#) ausgesetzt. Anhängig war die im Revisionsverfahren beim Verwaltungsgerichtshof vom Finanzamt aufgeworfene Frage, ob die Anerkennung der Teilwertabschreibung im Ursprungsjahr (= 1. Teilwertabschreibungssiebtel) eine Bindungswirkung für die Anerkennung der Siebtel für die sechs folgenden Wirtschaftsjahre zeitigte.

Im Erkenntnis VwGH 27.06.2019, [Ra 2018/15/0040](#), sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass eine Bindungswirkung **nicht** bestehe.

I.16. Über **Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 29.08.2019**, mit dem die Bf unter Bezugnahme auf das zitierte Erkenntnis um Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung bezüglich der Teilwertabschreibungen BetA USA 2002 und BetB bzw. BF (UK) Limited 2004 und 2005 aufgefordert wurden, legten die Bf dem Bundesfinanzgericht wie auch der belangten Behörde umfangreiche Unterlagen zu den Teilwertabschreibungen der Jahre 2002, 2004 und 2005 vor (insbesondere Anhänge zu mehreren **E-Mails vom 09.03.2020**). Dabei

handelte es sich jeweils um Aufstellungen über die Entwicklung des Eigenkapitals, der Jahresergebnisse, der Umsätze, Verbindlichkeiten etc. der BetA USA und der BF (UK) Ltd. ab 2002 sowie Impairmenttests.

I.17. Mit **E-Mail vom 30.04.2020** wurde von der Vertreterin der belangten Behörde zu den Teilwertabschreibungen 2004 und 2005 betreffend die **BF (UK) Ltd.** mitgeteilt, dass diese - ungeachtet der Frage der Anerkennung der Optionserklärung, welche nach Ansicht der belangten Behörde nicht vorliege - sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als glaubhaft gemacht erachtet werden könnten. Zur Teilwertabschreibung 2002 betreffend **BetA USA** wurde angemerkt, dass wegen zeitgleicher Leistung des Eigenkapitalzuschusses und der Beteiligungsabschreibung die Teilwertabschreibung nicht akzeptiert werden könne, da die Vermutung bestehe, dass der Teilwert zu diesem Zeitpunkt den Anschaffungskosten entspräche.

I.18. Nach telefonischen Vorgesprächen mit den Vertretern beider Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde zuletzt in **Telefonaten vom 30.04.2020** übereinstimmend festgehalten, dass zwecks Klärung der grundsätzlichen Frage des Vorliegens einer wirksamen Optionserklärung eine Erledigung der Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 und 2007 (Teilwertabschreibungssiebel aus früheren Jahren) als sinnvoll erachtet werde, da im Falle der Anerkennung der Wirksamkeit der Optionserklärung weiterer Prüfungsbedarf bezüglich einer 2008 vorgenommenen Teilwertabschreibung bestünde.

I.19. Mit **Schriftsatz vom 30.04.2020** zog der steuerliche Vertreter der Bf die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Zusammenhang mit den Beschwerden betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 sowie betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 und 2007 zurück.

I.20. Die **Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide** betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2008 waren dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 19.10.2018 ebenfalls zur Entscheidung vorgelegt worden. Diese wurden mit Erkenntnis BFG 07.05.2020, RV/5101542/2018, abweisend erledigt und die Wiederaufnahme somit als zulässig erachtet.

II. Beweiswürdigung:

II.1. Der festgestellte Sachverhalt gründet zunächst auf den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht übermittelten Unterlagen (Bescheide, Betriebsprüfungsbericht und Schriftsätze der Bf wie im Sachverhalt angeführt). Darüber hinaus wurde Einblick in das Abgabensystem des Bundes und die sich daraus ergebenden Daten der elektronisch eingebrachten Körperschaftsteuererklärungen für die bezughabenden Jahre

genommen.

Des Weiteren wurden von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht über dessen Ersuchen sämtliche noch nicht skartierten Veranlagungsakten in Papierform betreffend die Bf1 übermittelt, aus denen weitere entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente ersichtlich waren.

Schließlich wurden dem Sachverhalt auch die Erkenntnisse aus den dort angeführten Schriftsätze der Parteien des Beschwerdeverfahrens nach Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht sowie die Ergebnisse des Erörterungsgesprächs vom 11.04.2019 zugrunde gelegt.

II.2. Bezüglich jener Teilwertabschreibungen, die den in den Jahren 2006 und 2007 geltend gemachten Siebtelbeträgen zugrunde lagen, wurden die Bf im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 27.06.2019, [Ra 2018/15/0040](#), wonach eine Bindungswirkung der Siebtelbeträge der Folgejahre an die im Ursprungsjahr geltend gemachte **Teilwertabschreibung** nicht besteht, mit BFG-Ergänzungsersuchen vom 29.08.2019 zur **Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung** aufgefordert. Dies war im Hinblick auf die ständige Judikatur zur Geltendmachung von Teilwertabschreibung notwendig geworden:

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen oder - wie im gegenständlichen Fall - die Teilwertvermutung entkräften will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich ist, aufgrund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen werden soll (VwGH 17.04.2008, [2005/15/0073](#)). Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (siehe zB VwGH 22.04.2009, [2007/15/0074](#) mwN).

II.3. Aus der am 01.03.2007 dem Finanzamt in Papierform vorgelegten Beilage zur (berichtigten) Körperschaftsteuererklärung 2005 geht hervor, dass Jahressiebtelbeträge - insgesamt 771.428,58 € - aus der Abwertung untenstehender Beteiligungen geltend gemacht wurden.

In Würdigung der vom steuerlichen Vertreter der Bf zum Zwecke der Nachweisführung - insbesondere mit Mails vom 09.03.2020 - übermittelten Unterlagen kam das Bundesfinanzgericht zu folgendem Ergebnis:

II.3.1. Beteiligung "BF BetA USA":

Die 100%ige Beteiligung der Bf1 an der BF BetA USA geht aus den Jahresabschlüssen ab 2004 (Beteiligungsspiegel) hervor und ergibt sich daraus auch unzweifelhaft, dass es sich um eine ausländische (konkret US-amerikanische) Beteiligung handelt.

Die Teilwertabschreibung wurde 2002 in Höhe von insgesamt 900.000,00 € vorgenommen,

deren erstes Siebtel von 128.571,43 € 2002 steuerlich geltend gemacht und vom Finanzamt bis 2005 anerkannt.

Aus der Aufstellung, die als Anhang zur E-Mail 3 vom 09.03.2020 des steuerlichen Vertreters der Bf an das Bundesfinanzgericht und an die belangte Behörde übermittelt wurde, ging hervor, dass 2002 Verbindlichkeiten in einen Eigenkapitalzuschuss (1,174 Mio €) umgewandelt und ein Betrag von 0,9 Mio € gleich wieder abgeschrieben worden war. Der Wert des Eigenkapitals war dadurch im Jahr 2002 und auch in den folgenden Jahren positiv und wurden in den Jahren 2002, 2003 und 2005 auch positive Jahresergebnisse erwirtschaftet. Aus den Vorjahren war 2002 ein Verlust in Höhe von insgesamt 955.759,00 € ersichtlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 10.09.1998, [93/15/0051](#); VwGH 25.06.2007, [2002/14/0085](#)) ist die Vermutung, dass Teilwert und Anschaffungskosten einer Beteiligung übereinstimmen, umso stärker, je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, und sind auch die an den Nachweis einer Teilwertabschreibung zu stellenden Anforderungen desto größer. Es ist nämlich nicht davon auszugehen, dass ein Kaufmann - Fehlmaßnahmen ausgenommen - nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist (VwGH 25.06.2007, [2002/14/0085](#)).

Angesichts des Umstandes, dass im vorliegenden Fall in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Eigenkapitalzuschuss in Höhe von 1,174 Mio € im Jahr 2002 eine Beteiligungsabschreibung von 0,9 Mio € vorgenommen wurde, waren auch hier an den Nachweis dieser Teilwertabschreibung erhöhte Anforderungen zu stellen. Zwar war aus der vorgelegten Aufstellung über die Entwicklung des Eigenkapitals, der Jahresergebnisse, der Verbindlichkeiten etc. Verluste aus den Vorjahren in Höhe von circa 900.000,00 € ersichtlich. Die zu erwartende Ertragssituation aufgrund der positiven Entwicklung des Eigenkapitals und der Jahresergebnisse 2002, 2003 und 2005 ließ jedoch nicht darauf schließen, dass sich der geleistete Eigenkapitalzuschuss als Fehlmaßnahme erweisen würde.

Abgesehen davon musste der gegenständlichen Beteiligung auch ein nicht unerheblicher funktionaler Wert zugemessen werden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 29.04.1992, [90/13/0031](#)) kommt bei der Teilwertermittlung einer Beteiligung neben deren Substanz- und dem Ertragswert vor allem auch dem funktionalen Wert maßgebliches Gewicht zu. Die Bf1 ist Teil einer Unternehmensgruppe mit Tochterfirmen in zahlreichen Ländern, dies offensichtlich mit dem Ziel, ihre Interessen dort möglichst effizient vertreten zu können. Diese Tatsache ließ unbedingt darauf schließen, dass die zusätzlichen Anschaffungskosten der Bf1 in erheblichem Maße auch von strategischen Erwägungen in Erwartung mittelbarer Vorteile aus dieser Investition für die Unternehmensgruppe getragen waren.

Die zufolge der dargestellten Überlegungen bestehenden Zweifel an einer bereits zum Zeitpunkt der Einlage im Jahr 2002 eingetretenen Minderung des Teilwertes konnten von den

Bf durch die vorgelegten Nachweise nicht entkräftet werden und konnte daher nicht von einer entsprechenden Glaubhaftmachung ausgegangen werden.

II.3.2. Beteiligung "BetB" bzw. "BF (UK) Limited":

Im Bericht vom 15.04.2003 über die Betriebsprüfung bei der Bf1 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass die Bf im Jahr 2000 eine 100%ige Beteiligung an der D-Group (= "BetB") erworben hatte. Aus dem mit Schreiben vom 27.06.2005 dem Finanzamt übermittelten Jahresabschluss 2004 geht hervor, dass es sich bei der Beteiligung an der D-Group Limited um eine englische Beteiligung (Bezeichnung "UK") handelte.

Die D-Group Ltd. wurde laut Auszug aus dem englischen Firmenbuch (Companies House) ab 19.05.2005 in BF (UK) Limited umbenannt. Aus dem Lagebericht für das Jahr 2005 (vorgelegt samt Jahresabschluss 2005 am 11.10.2006) ergibt sich, dass es sich bei der D Group Ltd. um die BF UK handelte. In dem dem Jahresabschluss 2006 angefügten Beteiligungsspiegel ist anstatt der D Group Ltd. schon die "BF UK Limited, UK" ausgewiesen und findet sich diese Beteiligung nunmehr in den Aufstellungen (zB Beteiligungsspiegel in den Jahresabschlüssen) größtenteils unter diesem Namen.

Damit ist der Konnex zu einer ausländischen (konkret englischen) Beteiligung ausreichend dargestellt. Dies gilt ebenso für die Bezeichnung "BetB", die sich aus dem angeführten Betriebsprüfungsbericht als Klammerausdruck ergibt. "BetB" ist die Bezeichnung für die B-Marke zur Premium-Marke "BF" der durch die Unternehmensgruppe der Bf hergestellten Geräte. Diese B-Marke wurde durch den Kauf des britischen Marktführers D-Group Ltd. im Jahr 2000 erworben (siehe zB Internetadresse).

Im Zusammenhang mit dieser Beteiligung wurden in den Jahren 2004 und 2005 Teilwertabschreibungen in Höhe von 600.000,00 € (2004/Jahressiebtel 85.714,29 €) bzw. 3,4 Mio € (2005/Jahressiebtel 485.714,29 €) vorgenommen.

Wie sich aus der als Anhang zu E-Mail 2 vom 09.03.2020 vorgelegten Aufstellung ergibt, zeigte die Entwicklung des Eigenkapitals ab 2002 bis 2011 einen massiv negativen Verlauf, dies nicht zuletzt aufgrund der massiv negativen Jahresergebnisse seit 2000. Ebenso stiegen die Verbindlichkeiten aufgrund von Anpassungen im Pensionsfonds (siehe auch Darstellung im Lagebericht für das Geschäftsjahr 2005) stark an. Laut Impairmenttest (siehe ebenfalls Anhang zur E-Mail 2 vom 09.03.2020) betrug der Marktwert des Eigenkapitals -4.011.000,00 € (Budget 2006), wobei sich dessen Ermittlung an den im Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Verfahren orientierte (DCF-Verfahren, Entity-Verfahren). Die dort dargestellten Methoden sind als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen, wie dies vom Verwaltungsgerichtshof für die Teilwertermittlung gefordert wird (VwGH 17.04.2008, [2005/15/0086](#)). Der Bedarf für die Teilwertabschreibungen 2004 und 2005 konnte daher, wie auch von der belangten Behörde in ihrer E-Mail vom 30.04.2020 dargelegt, dem Grunde und der Höhe nach als glaubhaft gemacht erachtet werden.

II.3.3. Beteiligung "BetC":

Dass es sich bei der Beteiligung "BetC" um eine inländische Beteiligung handelte, geht aus dem Firmenbuch (siehe FBnummer) sowie aus einem händischen Vermerk auf der der unter anderem von der Bf1 eingebrachten Selbstanzeige vom 03.12.2009 angefügten Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2005 hervor. Deren Abgang ist dem Jahresabschluss 2006 zu entnehmen und wird dies auch im Betriebsprüfungsbericht vom 15.02.2011 betreffend die Jahre 2005 bis 2008 bestätigt (siehe Punkt 3 der Niederschrift).

II.4. Beteiligung "BF M BetE Co. Ltd. China":

Bezüglich dieser Beteiligung wurde von der Bf1 2007 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 800.000,00 € vorgenommen und erstmals in der Körperschaftsteuererklärung 2007 durch Eintrag in der hierfür vorgesehen Beilage "K 10" nachvollziehbar eine Optionserklärung abgegeben. Aus dieser geht auch eindeutig der Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung mit "01.01.2003" hervor. Darauf, dass für diese Beteiligung schon vorher bzw. spätestens bis zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 optiert worden wäre, ergaben sich aus der gesamten Aktenlage (insbesondere auch nicht aus der mit der berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2005 vorgelegten Beilage) keinerlei Hinweise.

III. Rechtliche Beurteilung:

III.A. Rechtsgrundlagen:

III.A.1. Zur Optionserklärung:

[§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) idF BudBG 2003, [BGBI. I Nr. 71/2003](#), lautet in den hier wesentlichen Passagen (Fettdruck durch BFG):

"Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. ... Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung (Anmerkung: ab 2014 "in der Körperschaftsteuererklärung" - siehe BGBI I 105/2014) für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

2. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.

3. Die Option kann nicht widerrufen werden.

... "

III.A.2. Zum Zeitpunkt der Optionserklärung:

§ 26a Abs. 16 KStG 1988 idF BudBG 2003 und AbgÄG 2003, BGBI. I Nr. 124/2003, lautet auszugsweise (Fettdruck durch BFG):

"1. § 10 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 71/2003 ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden.

2. § 10 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 71/2003 ist anzuwenden:

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

b) auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen worden sind,

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

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

... "

III.A.3. Zum Anbringen:

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 (Anmerkung: Abs. 3 betrifft mündliche Anbringen) **schriftlich einzureichen (Eingaben).**

III.A.4. Zur elektronischen Steuererklärung:

[§ 1 Abs. 2 erster Satz derFinanzOnline-Verordnung 2006](#) (in der Folge kurz [FOnV 2006](#)), [BGBl. II Nr. 97/2006](#), lautet:

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

[§ 5 FOnV 2006](#) lautet:

"Andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen sind, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich. Die in § 1 Abs. 2 letzter Satz angesprochenen Datenübertragungen gelten überdies als erst dann eingebracht, wenn sie in zur vollständigen Weiterbearbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Anbringen, die technisch erfolgreich übermittelt wurden, hat die Abgabenbehörde in geeigneter Weise zu bestätigen; insbesondere sind im Sinne des vorhergehenden Satzes unbeachtliche Anbringen kenntlich zu machen."

[§ 1 Abs. 1 derFinanzOnline-Erklärungsverordnung](#) (in der Folge kurz [FOnErkIV](#)), [BGBl. II Nr. 512/2006](#), lautet:

"Die elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung, der Zusammenfassenden Meldung, der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung sowie der Steuererklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften hat nach der [FinanzOnline-Verordnung 2006](#) im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen."

[§ 3 der FOnErkIV](#) lautet:

"(1) Der Umfang der elektronisch zu übermittelnden Abgabenerklärungen bestimmt sich nach [§ 1 Abs. 2 FOnV 2006](#).

(2) Der Umfang der elektronisch zu übermittelnden Unterlagen im Sinn des § 1 Abs. 2 bestimmt sich nach [§ 1 Abs. 2 FOnV 2006](#). Die Übermittlung ist nur zulässig im Weg der Datenstromübermittlung und im Weg eines Webservices."

III.A.5. Zur Teilwertabschreibung:

Gemäß [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) gilt für Beteiligungen im Sinne des § 10 Folgendes:

"1. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, daß die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der

die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).

2. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht

- eine Zuschreibung erfolgt oder
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

3. ..."

(Anmerkung: Fettdruck durch BFG)

III.B. Erwägungen:

III.B.1. Streitpunkt:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Frage strittig, ob die Bf1 für ihre vor 2006 erworbenen internationalen Schachtelbeteiligungen rechtzeitig (dh spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006) eine **Option zur Steuerwirksamkeit gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#)** abgegeben hat.

Nach Ansicht des Finanzamtes war eine solche nicht rechtzeitig abgegeben worden, da in der elektronischen Körperschaftsteuererklärung 2006 das hierfür vorgesehene Feld nicht angekreuzt und auch keine entsprechende Aufstellung (K 10) ausgefüllt worden war.

Nach Ansicht der Bf war der auf die Option zur Steuerwirksamkeit gerichtete Parteiwille aus dem Eintrag der geltend gemachten Teilwertabschreibungs(siebtel)beträge in den entsprechenden Kennzahlen der Steuererklärung ausreichend und klar erkennbar gewesen.

Im Hinblick auf ein anhängiges Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof zur Frage, in welcher Form eine Optionserklärung gemäß [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) abzugeben sei, wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren vom Finanzamt zunächst bis zur diesbezüglichen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof ausgesetzt.

III.B.2. In der Folge äußerte sich der Verwaltungsgerichtshof in seinen bezughabenden Erkenntnissen **VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#)**, sowie **VwGH 30.06.2015, [2012/15/0209](#)** (Verweis auf die Begründung laut Vorerkenntnis), zur gegenständlichen Problematik.

Zunächst wies er darauf hin, dass mit dem BudBG 2003 im Hinblick auf unionsrechtliche Vorgaben eine völlige Neutralstellung von Gewinnen und Verlusten während des Bestandes der Beteiligung normiert werden sollte. Um aber den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Körperschaften Rechnung zu tragen, sollte eine auf jede einzelne Schachtelbeteiligung bezogene Option zu Gunsten der vollständigen Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung (also Erfassung sowohl von Verlusten als auch von Gewinnen) verankert werden. Dabei könne sich die Körperschaft in der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres der internationalen Schachtelbeteiligung entscheiden und bleibe an diese Entscheidung für die betreffende Beteiligung gebunden. Im Zusammenhang mit der hierfür im Gesetz vorgesehen Möglichkeit der Optionserklärung zur Steuerwirksamkeit ([§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#)) kam der Gerichtshof zum Ergebnis, dass es sich dabei um eine **Willenserklärung** handelt, die von vor dem 01.01.2001 eingetragenen GmbH's für vor 01.01.2006 erworbene Beteiligungen gegenüber der Abgabenbehörde **spätestens mit der Einbringung der Körperschaftsteuererklärung 2006** abgegeben werden konnte. Die Abgabe dieser Willenserklärung war nach der damals geltenden Rechtslage an keine besondere Form gebunden und kamen somit sämtliche Möglichkeiten der Einreichung in Frage, die das Gesetz für **Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des [§ 85 BAO](#)** vorsieht.

II.B.3. Im Einzelnen bedeutete dies - auf den gegenständlichen Fall bezogen - Folgendes:

Wie bei den Beschwerdeführerinnen in den zitierten VwGH-Erkenntnissen handelt es sich auch bei der Bf1 im gegenständlichen Beschwerdeverfahren um eine vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragene GmbH, sodass auch für sie die Inkrafttretensregelung des [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) zur Anwendung kommt. Danach war die **Option für vor dem 1. Jänner 2006 erworbene Beteiligungen "spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006"** abzugeben.

"Bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung" erklären ([§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#)) bzw. "spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung" eine Optionserklärung abgeben ([§ 26a Abs. 16 Z 2 KStG 1988](#)) ist - wie vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#) dargelegt - dahingehend zu verstehen, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber eine Willenserklärung (auf Ausübung der Option) abgibt und ihm hierfür eine Frist zur Verfügung steht, die mit der (erstmaligen) Einbringung einer Körperschaftsteuererklärung endet. Die Bezugnahme auf die Körperschaftsteuererklärung steckt somit den zeitlichen Rahmen für die Antragstellung ab (Verweis ua auf VwGH 21.9.2006, [2004/15/0104](#)).

II.B.4. Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang die Feststellung des Gerichtshofes, dass das Gesetz **keine besondere Form der Abgabe dieser Willenserklärung** vorschreibt (Verweis auf *Schlager*, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der

elektronischen Steuerveranlagung, SWK 2009, T 33, 38). Es kamen daher im dortigen wie auch im gegenständlichen Beschwerdefall alle Möglichkeiten der Einreichung, die das Gesetz für **Anbringen zur Geltendmachung von Rechten** iSd [§ 85 BAO](#) vorsieht, in Betracht (siehe hiezu auch [§ 86a BAO](#)).

III.B.5. Die **Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006** hatte **elektronisch** zu erfolgen. Es ist unbestritten - so der VwGH im zitierten Erkenntnis -, dass die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 samt den Angaben in Kennzahl 9296 ein Vorgang ist, der sich im Rahmen der Funktionen bewegt, die gemäß [§ 1 Abs. 2 FOnV](#) dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellt sind. In diesem Zusammenhang verwies er auf sein Erkenntnis VwGH 15.01.2008, [2007/15/0119](#), in dem er zur in den hier maßgeblichen Punkten vergleichbaren Vorgänger-Verordnung FOnV 2002 ausgesprochen hatte, dass auch Anbringen in elektronisch eingereichten Steuererklärungen nach dem Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes auszulegen seien.

III.B.6. Im Beschwerdeverfahren **VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#)**, kam der Verwaltungsgerichtshof aufgrund des gegebenen Sachverhaltes zum Ergebnis, dass den Angaben der Beschwerdeführerin in der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2006 für sich allein auch bei verständiger Würdigung nicht die Bedeutung beigemessen werden könne, dass damit eine Willenserklärung auf Ausübung der Option nach § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a bzw. [§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) abgegeben werden sollte. Einerseits finde [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) auch auf die Teilwertabschreibung von Inlandsbeteiligungen Anwendung. Andererseits kämen auch in Bezug auf solche Auslandsbeteiligungen, für welche keine Teilwertabschreibung vorzunehmen war, Anträge nach § 26a Abs. 1 Z 2 lit. a bzw. [§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) in Betracht. Mit der elektronischen Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2006 sei die gesetzliche Frist zur Erklärung der Option nach § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a bzw. [§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) abgelaufen. Die Abgabe weiterer (berichtigter) Körperschaftsteuererklärungen habe am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts geändert. Solcherart erweise es sich auch als unbeachtlich, dass die do. Beschwerdeführerin Wochen nach dem Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2006 Unterlagen (Jahresabschluss, Mehr-Weniger-Rechnung, etc.) dem Finanzamt übermittelt hatte.

III.B.7. Unterschied zu dem den Erkenntnissen VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#), und VwGH 30.06.2015, [2012/15/0209](#), zugrunde liegenden Sachverhalt:

Auch im gegenständlichen Verfahren beriefen sich die Bf in ihrer Beschwerde vom 07.04.2011 auf die Offenlegung des Parteiwillens und die Kenntnisse der Finanzverwaltung von den internationalen Schachtelbeteiligungen wegen laufender Betriebsprüfungen. Insbesondere wurde auch auf die unions- und verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Optionsregelung hingewiesen.

Das Finanzamt wies die Beschwerden im Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#), welche Grund für die Aussetzung der Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerden gewesen war, als unbegründet ab und legte die Beschwerden zufolge des Vorlageantrages zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vor.

In einem dort eingebrachten Schriftsatz legten die Bf noch einmal den Unterschied der ho. beschwerdegegenständlichen Sachverhaltskonstellation zu jener des vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Beschwerdefalles dar.

Damit sind sie aus folgenden Gründen im Recht:

III.B.7.1. Im Gegensatz zu dem dem Erkenntnis VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#), zugrundeliegenden Sachverhalt konnten sich die Bf im vorliegenden Fall nicht nur auf die Angabe der insgesamt Teilwertabschreibungen in der elektronischen Körperschaftsteuererklärung 2006 stützen. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, waren diese Beträge für sich allein genommen tatsächlich nicht einzelnen Beteiligungen zuordenbar.

Im gegenständlichen Fall war im Unterschied zu dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt jedoch bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 eine **Unterlage im Veranlagungsakt der Abgabenbehörde vorhanden**, aufgrund welcher die Teilwertabschreibungsbeträge tatsächlich eindeutig nachvollzogen werden konnten.

III.B.7.2. Dem Finanzamt ist darin beizupflichten, dass aus der Körperschaftsteuererklärung 2006 selbst keine Aufschlüsselung des Betrages ersichtlich und daher nicht unmittelbar zu erkennen war, für welche Beteiligung überhaupt eine steuerwirksame Teilwertabschreibung begehrt werden sollte.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen zitierten Erkenntnissen bestätigt hat, ist es tatsächlich nicht möglich, aus einem in der Körperschaftsteuererklärung geltend gemachten, nicht näher definierten Teilwertabschreibungsbetrag eine Option zur steuerwirksamen Berücksichtigung von Wertänderungen einer konkreten Beteiligung ableiten zu können.

III.B.7.3. Im Unterschied dazu war aber **im gegenständlichen Fall die Zuordnung** des geltend gemachten Teilwertabschreibungsbetrages zu konkreten internationalen Schachtelbeteiligungen **möglich**:

Wie den vom Finanzamt über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vorgelegten Aktenteilen betreffend 2005 zu entnehmen ist, ergab sich aus der am **01.03.2007** eingereichten **berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2005** (= vor Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 am 23.11.2007) im Verein mit der hierzu vorgelegten

Beilage, dass die Bf1 im Jahr 2005 Siebtelabschreibungen wegen Abwertung folgender Beteiligungen geltend machte:

Beteiligung BetA USA	128.571,43
4. Siebtel seit 2002	
Beteiligung BetB 2004	85.714,29
2. Siebtel seit 2004	
Beteiligung BetB 2005	485.714,29
1. Siebtel	
Beteiligung BetC 2005	71.428,57
1. Siebtel	
Summe	771.428,58

Dieser Betrag von 771.428,58 € ergibt sich auch aus einer Zusammenschau der Kennzahlen 9294 (6/7 der zu verteilenden Abschreibungen BetB 2005), 9296 (Siebentel ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes BetA USA und BetB 2004) und 9304 (Sonstige Zurechnungen = 6/7 BetC) laut Körperschaftsteuererklärung 2005.

In der am **23.11.2007** elektronisch übermittelten **Körperschaftsteuererklärung 2006** wurde **exakt der gleiche Betrag von 771.428,58 € in der KZ 9296** ("Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes") ausgewiesen. Bei einem Vergleich dieses Betrages mit dem sich aus den am 01.03.2007 (= cirka ein halbes Jahr zuvor) zur Körperschaftsteuer 2005 vorgelegten Unterlagen ergebenden Teilwertabschreibungsbetrag konnte angesichts der centgenauen Identität der beiden Beträge nach menschlichem Ermessen nur der Schluss gezogen werden, dass die im Jahr 2005 geltend gemachten Jahressiebtelbeträge für die dort ausgewiesenen Beteiligungen auch 2006 fortgeführt werden sollten.

Damit legte die Bf1 gegenüber dem Finanzamt in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2006 ihren Willen dar, dass sie jenen aus der Siebtelabschreibung resultierenden Betrag jedenfalls auch bei den Einkünften 2006 steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte.

Der Vergleich mit der bereits aktenkundigen Aufstellung betreffend 2005 ließ auch eine Zuordnung der im ausgewiesenen Gesamtbetrag enthaltenen Teilbeträge zu den dort aufgelisteten internationalen Schachtelbeteiligungen zu.

Im Unterschied zum Sachverhalt laut Erkenntnis VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#), ergab sich diese Zuordnung somit nicht erst aus nachgereichten Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung 2006, sondern aus bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 am 23.11.2007 **bereits im Akt aufliegenden Unterlagen**.

III.B.7.4. Im Ergebnis war daher der Eintrag des Betrages von 771.428,58 € in der Körperschaftsteuererklärung 2006 im Verein mit dem bestehenden Akteninhalt bei verständiger Würdigung nicht anders zu deuten, als dass die Bf die Siebtelbeträge, die sich im Zusammenhang mit den Wertänderungen der in ihrer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2005 angeführten Beteiligungen ergaben, auch ab 2006 steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte.

Dass es sich bei diesen Abschreibungen außer der Abschreibung/BetC (= inländische Beteiligung) um Abschreibungen von Auslandsbeteiligungen, die zudem exakt zugeordnet werden konnten, handelte, war aus der bereits seit 01.03.2007 im Akt aufliegenden Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2005 zu ersehen.

Durch die Geltendmachung der Teilwertabschreibungen für die Beteiligungen BetB bzw. BF (UK) Limited und BetA USA verlieh die Bf1 somit ihrem Willen Ausdruck, dass sie sich bezüglich dieser Beteiligungen ab 2006 für eine Steuerwirksamkeit der Wertänderungen auch ab 2006 entschieden hatte.

III.B.7.5. Zum Umstand, dass von der Bf1 in der Körperschaftsteuererklärung 2006 im Bereich "Allgemeine Daten" das Feld Option nicht angekreuzt und keine Aufstellung K 10 ausgefüllt wurde, ist Folgendes anzumerken:

[§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) fordert im Zusammenhang mit der Option eine Erklärung des Steuerpflichtigen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für die Beteiligung steuerwirksam sein sollen. Durch die Geltendmachung der Teilwertabschreibung in der Körperschaftsteuererklärung 2006 hat die Bf1 gegenüber dem Finanzamt dargetan, dass sie Wertänderungen im Zusammenhang mit ihren Beteiligungen, die schließlich aufgrund der Aktenlage zuordenbar waren, steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte. Damit ergab sich aus ihrer elektronisch eingebrachten Körperschaftsteuererklärung 2006 ein Anbringen gemäß [§ 85 BAO](#), das nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe obige Zitate unter Punkt III.B.5.) - ebenso wie andere Anbringen nach der BAO - nach dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteienschrittes auszulegen war.

Parteierklärungen sind nach ständiger Judikatur nach ihrem **objektiven Erklärungswert** auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die **Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage** objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist - im Hinblick auf [§ 115 BAO](#) - die Absicht der Partei zu erforschen. (VwGH 27.11.2017, [Ra 2016/15/0053](#) unter Verweis auf VwGH 20.3.2014, [2010/15/0195](#), mwN; Ritz, BAO⁶, § 85 Rz 1 und die dort zit. Jud.).

Der belangten Behörde ist zuzugestehen, dass sich eine Undeutlichkeit des Anbringens im gegenständlichen Fall daraus ergab, dass die Bf1 im Jahr 2006 einerseits weiterhin die Teilwertabschreibungssiebtel bezüglich der aus der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2005 ersichtlichen Beteiligungen BetA USA und BetB (= BF UK) geltend machte und damit

eindeutig deren steuerwirksame Berücksichtigung begehrte; andererseits hatte sie das für die Optionserklärung vorgesehene Kästchen nicht ausgefüllt und keine eigenständige Beilage K 10 ausgefüllt. Letztere vorgesehene Vorgangsweise war aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem mehrfach zitierten Erkenntnis vom 25.07.2013, 2012/15/0001, festgestellt hat, nach der damals geltenden Rechtslage nicht Voraussetzung für die Anerkennung des Anbringens einer Optionserklärung. Ein auf Option zur Steuerwirksamkeit gerichtetes Anbringen konnte auch auf andere Weise abgegeben werden. Wenn aufgrund der widersprüchlichen Angaben in der Erklärung der objektive Erklärungswert der Willensäußerung nicht eindeutig erkennbar war, so konnte nicht von vornherein unterstellt werden, dass kein Anbringen auf Steuerwirksamkeit der ausgewiesenen Beteiligungen gestellt worden wäre. Vielmehr lag ein Anbringen vor, das allenfalls noch insofern näher erforscht hätte werden müssen, als eine Klärung des Parteiwillens innerhalb der Grenzen des unpräzisen Inhaltes des fristgerechten Anbringens herbeigeführt hätte werden müssen (siehe hierzu auch VwGH 20.02.1998, [96/15/0127](#)). Da dies angesichts der ohnehin erfolgten Anerkennung der beantragten Wertänderungen in den Erstbescheiden zunächst unterblieben war, war der Bf1 im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren Gelegenheit zu geben, ihre diesbezügliche Willensäußerung zu präzisieren.

Im Ergebnis bestätigte sich letztlich der bereits durch Geltendmachung der zuordenbaren Teilwertabschreibungen in der Körperschaftsteuererklärung 2006 zum Ausdruck gebrachte Wille auf Geltendmachung der Steuerwirksamkeit der Beteiligungen an der BetA USA und BetB = BF (UK) Limited und war damit bezüglich dieser beiden Beteiligungen die Abgabe einer wirksamen Optionserklärung zu unterstellen.

III.B.7.6. Angemerkt sei an dieser Stelle, dass der belangten Behörde jedenfalls darin beizupflichten ist, dass eine Parteienerklärung für die Abgabenbehörde klar erkennbar sein sollte und danach zu trachten sei, dass der Erklärungswille (konkret die Abgabe einer Optionserklärung) nicht in Form eines "Ratespiels" zu ermitteln sein soll.

Das Bestreben nach einer eindeutigen Willenserklärung erscheint insbesondere angesichts der Fülle von Informationen und Erklärungen, die im Rahmen der Abgabenerklärungen an die Behörde herangetragen werden, und der herrschenden Verfahrensabläufe bei der Veranlagung jedenfalls erklärbar.

Insofern ist auch durchaus nachvollziehbar, dass die Abgabenbehörde das fehlende Ankreuzen des für die Optionserklärung vorgesehenen Kästchens in der Körperschaftsteuererklärung 2006 zunächst nicht erkannt und die beantragte Teilwertabschreibung in ihren Erstbescheiden für die Jahre 2006 bis 2008 ohne Aufklärung dieses Widerspruches anerkannt hat.

Andererseits muss der Bf1 aber im Lichte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der **objektive Wert von Parteienerklärungen unter anderem unter Berücksichtigung der vorliegenden Aktenlage zu würdigen** ist, zugebilligt werden, dass bei näherer Überprüfung der Angaben im Verein mit der Aktenlage zu erkennen war, dass sie die Wertänderungen jener ausländischen Beteiligungen, bezüglich welcher sie

die Teilwertabschreibungssiebel wie 2005 geltend machte, auch 2006 berücksichtigt wissen wollte.

Insofern ergab sich die Optionserklärung für die betreffenden Beteiligungen bei verständiger Würdigung im Verein mit den sich aus der Aktenlage ergebenden Erkenntnissen im Wege der Auslegung. Eine solche aus dem Anbringen der Partei ableitbare Optionserklärung war aber nach den sich aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergebenden, oben zitierten Erwägungen bis 2013 möglich und anzuerkennen.

III.B.7.7. Die "**Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung**" besteht darin, dass der Steuerpflichtige bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für eine internationale Schachtelbeteiligung steuerwirksam sein sollen ([§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) idF BGBl I 71/2003).

Die Entscheidung ist **für jede einzelne Beteiligung gesondert** abzugeben; es kann daher für jede internationale Schachtelbeteiligung überlegt werden, ob zur Steuerwirksamkeit optiert wird (EB RV 59 BlgNR 22. GP., 274; *Strimitzer in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁵, § 10 Tz 215; *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz 240; UFS 21.12.2011, [RV/0518-L/11](#), und Sachverhalt zu VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#)). Das ist auch in der Verwaltungspraxis unumstritten (KStR 2012 Rz 1216).

Der Steuerpflichtige hatte sich anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2006 in Bezug auf jede einzelne seiner vor 01.01.2006 erworbenen internationale Schachtelbeteiligungen einerseits zu entscheiden, ob er aus der internationalen Schachtelbeteiligung resultierenden Gewinne, Verluste und sonstigen Wertänderungen steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte. Andererseits hatte er eine allfällige Option zur Steuerwirksamkeit dem Finanzamt gegenüber spätestens bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 zu erklären, wobei diese, wie dargestellt, laut VwGH an keine besondere Form gebunden war.

III.B.7.8. Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutete dies Folgendes:

Die Bf1 hielt - das war aktendkundig - verschiedene internationale Schachtelbeteiligungen, die sie vor dem 01.01.2006 erworben hatte.

Bezüglich der Behandlung der Gewinne, Verluste oder sonstigen Wertänderungen aus jeder dieser Beteiligungen hatte sie aufgrund der Bestimmung des [§ 26a Abs. 16 Z 2 KStG 1988](#) im Zuge ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 zwei Möglichkeiten:

- Entweder sie entschied sich dafür, dass sie diese auch weiterhin steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte. Diese Entscheidung musste sie dem Finanzamt im Rahmen einer Erklärung, die allerdings an keine besondere Form gebunden war, spätestens mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 zur Kenntnis bringen;
- oder sie entschied sich dafür, dass sie die Ergebnisse der jeweiligen Beteiligung nicht mehr steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte. Dann hätte sie anstatt der

Geltendmachung des Teilwertabschreibungssiebtels im Jahr 2006 gemäß [§ 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988](#) für diese Beteiligung, für die im vor dem Kalenderjahr 2006 zuletzt endenden Wirtschaftsjahr der niedrigere Teilwert angesetzt worden war (= gegenständlich 2005), den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und seinerzeitigen Anschaffungskosten im unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr (= 2006) mit mindestens einem Siebentel und in den jeweils sechs weiteren Wirtschaftsjahren ebenfalls mit mindestens einem Siebentel gewinnerhöhend ansetzen müssen.

Bezüglich der Beteiligungen BetA USA und BetB = BF (UK) Limited hat die Bf1 durch nachvollziehbare und zuordenbare Geltendmachung der Teilwertabschreibung in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2006 zu einer Steuerwirksamkeit von Wertänderungen optiert. Bezüglich anderer vor 01.01.2006 erworbener internationaler Schachtelbeteiligungen fand sich in der Körperschaftsteuererklärung 2006 keine entsprechende Willenserklärung und war eine solche auch nicht im Verein mit der Aktenlage ableitbar.

Wenn die Bf1 eine Steuerwirksamkeit bezüglich anderer von ihr zu diesem Zeitpunkt gehaltener Schachtelbeteiligungen nicht geltend machte, so konnte dies mehrere Gründe haben. Entweder erfolgte dies bewusst oder lediglich irrtümlich, weil noch keine Teilwertabschreibung schlagend wurde. Da aber die Entscheidung für oder gegen die Steuerwirksamkeit bezüglich jeder einzelnen internationalen Schachtelbeteiligung getrennt abgegeben werden kann, war dies für die Abgabe der Option für die Beteiligungen BetB bzw. BF UK Limited und BetA USA nicht relevant bzw. konnte hierfür nicht schädlich sein. Für diese beiden genannten Beteiligungen war jedenfalls eine Willensbildung bezüglich Entscheidung für die Steuerwirksamkeit spätestens bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 ersichtlich. Die Bf1 hat durch Angabe des Wertes "771.428,58" unter der KZ 9296 in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2006 ("Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes") gegenüber dem Finanzamt erklärt, dass sie jedenfalls auch 2006 die bisherigen Teilwertabschreibungen fortführen bzw. steuerwirksam berücksichtigt wissen wollte.

III.B.7.9. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Bf1 mit der Geltendmachung der Teilwertabschreibungen für die Beteiligungen BetA USA und BF (UK) Limited in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2006 ihre Entscheidung zugunsten einer Option zur Steuerwirksamkeit gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gegenüber der Abgabenbehörde ausreichend zum Ausdruck und damit erklärt hat. Bezüglich anderer vor 01.01.2006 erworbener Beteiligungen geht eine solche Erklärung nicht hervor.

Wertänderungen und somit auch Teilwertabschreibungen betreffend die **Beteiligungen BetA USA und BF (UK) Limited** waren somit ab 2006 **zu berücksichtigen** und bleibt die Bf1 an diese Entscheidung gebunden.

Nicht zu berücksichtigen waren aber ab 2006 Wertänderungen und Teilwertabschreibungen betreffend **andere vor dem 01.01.2006 erworbene Beteiligungen**, da diesbezüglich kein

entsprechendes Anbringen bis zur Einbringung der Körperschaftsteuererklärung 2006 ersichtlich war.

III.B.8. Zur Höhe der Teilwertabschreibungen/BetA USA und BF (UK) Limited:

Bei diesen in den Jahren 2006 und 2007 geltend gemachten Teilwertabschreibungsbeträgen handelte es sich um Siebtelbeträge gemäß [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) aus den in den Jahren 2002 (BetA USA) und 2004 sowie 2005 (BetB bzw. BF UK Limited) geltend gemachten Teilwertabschreibungen. Diese waren von der Abgabenbehörde in den Jahren der Vornahme der Teilwertabschreibung anerkannt worden.

Bezüglich der Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit der **Beteiligung an der BF (UK) Limited** ist den Bf, wie oben unter Punkt II.3.2. (Beweiswürdigung) dargestellt, der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Notwendigkeit der beantragten Teilwertabschreibungen in den Jahren 2004 und 2005 gelungen.

Dementgegen konnte die Teilwertabschreibung 2002 im Zusammenhang mit der **Beteiligung BetA USA** nicht als ausreichend nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht angesehen werden (siehe hierzu Ausführungen unter dem Punkt II.3.1. (Beweiswürdigung)).

Ungeachtet der Tatsache, dass die Optionserklärung bezüglich der Beteiligung BetA USA aufgrund obiger Ausführung jedenfalls als gegenüber der Abgabenbehörde wirksam abgegeben zu erachten ist, konnte das aus dieser Teilwertabschreibung 2002 resultierende Siebtel in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2006 und 2007 mangels ausreichender Glaubhaftmachung der Teilwertabschreibung nicht berücksichtigt werden.

Da, wie ausgeführt, von einer wirksamen Optionserklärung zur Steuerwirksamkeit bezüglich der Beteiligung BetA auszugehen ist, war bezüglich der für die Vorjahre geltend gemachten Jahressiebtel eine Nachversteuerung gemäß [§ 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988](#) nicht vorzunehmen.

Die aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur fehlenden Bindungswirkung von Jahressiebteln bei Teilwertabschreibungen in der Literatur aufgeworfene Frage der Berechtigung von Zuschlägen gemäß [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) mangels Vorliegens unrichtiger Bilanzen (siehe *Rzeszut/Predota* in RdW 4/2020, 282ff, mit Anmerkung/Zorn) wurde im vorliegenden Beschwerdefall nicht schlagend. Eine Maßnahme gemäß [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) hatte allein schon aufgrund des Umstandes zu entfallen, dass diese Bestimmung erstmals auf Fehler anzuwenden ist, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen - siehe [§ 124b Z 225 EStG 1988](#). Die gegenständliche Teilwertabschreibung wurde jedoch bereits im Jahr 2002 vorgenommen.

III.B.9. Zur Beteiligung BF M BetE Co. Ltd. China:

Im Jahr 2007 wurde von der Bf1 auch eine Teilwertabschreibung in Höhe von 800.000,00 € im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung "BF M BetE Co. Ltd. China" (kurz E) vorgenommen. 1/7 dieser Teilwertabschreibung in Höhe von 114.285,71 € wurde im Jahr 2007 aufwandswirksam erfasst.

Diese Beteiligung war ebenfalls bereits vor 01.01.2006 erworben worden, weshalb eine Optionserklärung gemäß § 26a Z 2 lit. a KStG 1988 spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 abgegeben hätte werden müssen. Ein Hinweis auf eine solche Option ergab sich bis zu diesem Zeitpunkt jedoch weder aus der Körperschaftsteuererklärung 2006 selbst noch aus der bestehenden Aktenlage; eine entsprechende Option war erstmals der Körperschaftsteuererklärung 2007 zu entnehmen (siehe hierzu auch Ausführungen unter Punkt II.4./ Beweiswürdigung) und war somit verspätet.

Mangels rechtzeitiger Abgabe einer entsprechenden Willenserklärung gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) iVm [§ 26a Z 2 lit. a KStG 1988](#) musste davon ausgegangen werden, dass sich die Bf1 gegen eine Steuerwirksamkeit von Wertänderungen aus dieser Beteiligung entschlossen hatte. An diese Entscheidung war bzw. ist sie auch in den Folgejahren gebunden. Wenn die Bf1 somit für das Jahr 2007 erstmals eine Teilwertabschreibung bzw. ein Siebtel hievon geltend machte, stand dem das Fehlen einer wirksamen Optionserklärung entgegen und konnte der entsprechende Siebtelbetrag nicht gewinnmindernd anerkannt werden.

III.B.10. Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Aufgrund obiger Erwägungen waren das **Einkommen der Bf1 in den Jahren 2006 und 2007 laut Erkenntnis**, wie folgt, festzustellen (Beträge in €):

	2006	2007
Gesamtbetrag der Einkünfte/ Einkommen lt. Erklärung bzw. Erstbescheid	4.562.717,26	3.135.194,77
Zurechnungen lt. Tz 1, 2, 3 und 5 BP- Bericht/unstrittig	28.784,00 20.451,00 35.009,00	200.205,00 -5.835,00 45.200,00
1/7 BetA USA 1/7 E (Zurechnung/Teilwertabschreibungs- siebtel lt. Erkenntnis)	128.571,43	128.571,43 114.285,71

Gesamtbetrag der Einkünfte/**Einkommen laut Erkenntnis****4.775.532,69****3.617.621,91**

Angemerkt wird abschließend, dass über die ebenfalls mit Schriftsatz vom 07.04.2011 eingebrachte Beschwerde gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008** mit gesondertem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes abgesprochen werden wird.

IV. Zum Abspruch über die Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.07.2013, [2012/15/0001](#)) handelt es sich bei der spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung 2006 auszuübenden Optionserklärung gemäß § 10 Abs. 3 iVm [§ 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988](#) um eine Willenserklärung, für deren Abgabe nach der im gegenständlichen Fall geltenden Rechtslage die für Anbringen gemäß [§ 85 BAO](#) geltenden Möglichkeiten der Einreichung bestanden. Parteienerklärungen sind nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 27.11.2017, [Ra 2016/15/0053](#)) nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Eine solche Auslegung hat - wie auch im gegenständlichen Fall - jeweils in Würdigung der im Einzelfall konkret vorliegenden tatsächlichen Umstände erfolgen. Ebenso ist die Frage, ob der Bedarf einer Teilwertabschreibung wegen Vorliegen eines gegenüber den Anschaffungskosten niedrigeren Teilwertes ausreichend nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde, eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Zur Teilwertvermutung im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Teilwertabschreibungen besteht bereits eine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.06.2007, [2002/14/0085](#)). Das gegenständliche Erkenntnis war sohin insgesamt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 11. Mai 2020

