

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Petra Kühberger und Mag. Bruno Sundl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Beschwerde der X-GmbH, vertreten durch die BDO Graz GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, vom 01.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 04.09.2014 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Feststellung einer Unternehmensgruppe nach mündlicher Verhandlung am 16.03.2016 zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 08.05.1973 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sind Mag. U und M (gemeinsame Vertretungsbefugnis).

Mit Begleitschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 09.05.2014 stellte die Beschwerdeführerin unter Verwendung der amtlichen Vordrucke den Gruppenantrag zur Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen ihr als Gruppenträgerin, der Y-GmbH (an deren Stammkapital die Beschwerdeführerin zur Gänze beteiligt ist) und der kroatischen Z-d.o.o. (an der die Y-GmbH zur Gänze beteiligt ist) als Gruppenmitglieder (ab der Veranlagung 2014). Bilanzstichtag sämtlicher Gesellschaften ist der 30. Juni.

Mit dem an die Beschwerdeführerin ergangenen (hier beschwerdegegenständlichen) Bescheid vom 04.09.2014 wies die belangte Behörde den Gruppenantrag zurück und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die amtlichen Vordrucke des Gruppenantrages lediglich über eine Kopie der Unterschrift des M verfügten, weshalb die amtlichen Vordrucke nicht ordnungsgemäß unterfertigt worden seien. Da der Gruppenantrag eine willentliche

Kundgebung gegenüber dem Finanzamt darstelle, müsse der erklärte Wille auch formal richtig kundgetan werden.

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit Beschwerdeschriftsatz vom 01.10.2014 und beantragte die bescheidmäßige Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften. Als Begründung ist dem Beschwerdeschriftsatz zu entnehmen:

"[Seite 1 des Beschwerdeschriftsatzes]

Mit Schreiben vom 9. Mai 2014 beantragte die [Beschwerdeführerin] die Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 8 KStG mit der [Beschwerdeführerin] als Gruppenträgerin einerseits und der Y-GmbH sowie der Z-d.o.o. als Gruppenmitglieder andererseits. Der Antrag wurde beim Finanzamt Graz-Stadt eingebracht und mit Bescheid vom 4. September 2014 zurückgewiesen. Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers zu unterfertigen. Die gesetzliche Vertretung richtet sich nach dem Firmenbuch. Der Gruppenantrag wurde mit der Begründung zurückgewiesen, dass zwar alle Geschäftsführer unterfertigt haben, die Unterschriften des Geschäftsführers M auf den Antragsformularen G1, G4 und G4a allerdings nur in Kopie vorhanden waren und der erklärte Wille daher nicht formal richtig kundgetan worden wäre.

[Seite 2 des Beschwerdeschriftsatzes]

Im Telefonat mit Herrn Mag. Eichinger vom 10. September 2014 führte die Zuständige des Fachbereichs (...) aus, dass bei Anbringen in Kopie nicht ersichtlich ist, dass Herr M dem Gruppenantrag auch wissentlich zugestimmt hat. Die Unterschrift von Herrn M konnte nur in Kopie beigebracht werden, da sich Herr [M] zum Zeitpunkt der Antragstellung in Südamerika befunden hat und die Beibringung der Unterschrift im Original die Antragstellung daher verzögert hätte. Herr M hat dem Antrag jedenfalls wissentlich zugestimmt. Wir übermitteln Ihnen als Beweis gemäß § 166 BAO den E-Mail-Schriftverkehr zwischen Herrn M und seiner Assistentin, aus welchem ersichtlich ist, dass Herr M den Gruppenantrag selbst unterfertigt und als Scan an seine Assistentin weitergeleitet hat. Herr M hat demnach dem Gruppenantrag sehr wohl wissentlich zugestimmt.

In der Bescheidbegründung zur Zurückweisung des Gruppenantrages führt die Finanzbehörde aus, dass der Gruppenantrag eine willentliche Kundgebung gegenüber dem Finanzamt darstellt, und der erklärte Wille muss daher auch formal richtig kundgetan werden. Gemäß § 85 Abs 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe

nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht. Das Vorliegen eines inhaltlichen Mangels bzw. Fehlen einer Unterschrift im gegenständlichen Gruppenantrag kann jedenfalls ausgeschlossen werden, da im Antrag sämtliche Angaben gemacht wurden bzw. dem Antrag alle erforderlichen Beilagen angefügt wurden und auch die Unterschriften aller gesetzlichen Vertreter vorhanden sind. Um Formgebühren handelt es sich bei solchen Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen. Formgebühren liegen beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Verwendung einer für den Einschreiter nicht zugelassenen Amtssprache,
- unleserliche Schrift,
- Nichtverwendung vorgeschriebener amtlicher Drucksorten, etc.

Liegt eine der Unterschriften nur in Kopie vor, ist dies daher nicht als Formgebrechen und demnach nicht als Mangel anzusehen. Lediglich das Fehlen einer Unterschrift stellt einen Mangel der Eingabe dar. Selbst wenn ein Formgebrechen vorliegen würde, hätte die Finanzbehörde daher einen Mängelbehebungsauftrag erlassen müssen und hätte die Finanzbehörde den Gruppenantrag nicht von vorneherein zurückweisen dürfen. Der Gruppenantrag muss nachweislich innerhalb eines Monats, ab dem der letzte gesetzliche Vertreter unterfertigt hat, bei der zuständigen Finanzbehörde einlangen. Der letzte gesetzliche Vertreter hat den Gruppenantrag am 30. April 2014 unterfertigt, gemäß Zurückweisungsbescheid langte der Gruppenantrag am 13. Mai 2014 bei der Finanzbehörde ein. Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages durch

[Seite 3 des Beschwerdeschriftsatzes]

die Abgabenbehörde wäre daher geboten gewesen, da die rechtzeitige Nachholung der originalen Unterfertigung innerhalb der Monatsfrist noch möglich gewesen wäre (Ablauf der Monatsfrist am 30. Mai 2014).

Gemäß § 9 Abs 8 TS 1 KStG ist der Gruppenantrag von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und allen einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen. Der Gruppenantrag muss gemäß § 9 Abs 8 TS 2 KStG nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden. Das Wirtschaftsjahr der Gruppenmitglieder endete mit 30.6.2014. Die Gruppenanträge wurden von den gesetzlichen Vertretern am 24. bzw. 30. April 2014 unterfertigt und langten gemäß Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes am 13. Mai 2014 bei der Behörde ein. Die Voraussetzungen des § 9 Abs 8 TS 1 und TS 2 KStG sind demnach erfüllt, da den Antrag alle

gesetzlichen Geschäftsführer vor Ablauf des Wirtschaftsjahres unterfertigt haben und der Antrag nachweislich innerhalb eines Monats ab Unterfertigung beim Finanzamt einlangte.

Im § 9 Abs 8 erster Satz KStG wird gefordert, dass der Gruppenantrag schriftlich zu erfolgen hat. Dieses Schriftlichkeitsgebot ergibt sich bereits aus § 85 Abs 1 BAO, wonach Anbringen zur Geltendmachung von Rechten schriftlich einzureichen sind. Gemäß § 86a BAO können Anbringen, für die die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder im Wege automationsunterstützter Datenübertragung (soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird) oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Auf der Grundlage dieser Bestimmung kann daher der unterschriebene Gruppenantrag auch per Fax übermittelt werden. Da im Falle der Übermittlung per Fax naturgemäß die Unterschrift nicht im Original vorliegen kann, ist auch eine 'Nachbildung der eigenhändigen Unterschrift auf mechanischem Wege' iSd § 886 ABGB ausreichend. Die Nachbildung der eigenständigen Unterschrift auf mechanischem Wege ist gemäß § 886 ABGB nur da genügend, wo sie im Geschäftsverkehr üblich ist. Es ist als im Geschäftsverkehr als durchaus üblich anzusehen, dass Anträge unterfertigt als Scankopie übermittelt werden, da sich die gesetzlichen Vertreter einer Gesellschaft bei Unterfertigung von Anträgen oder ähnlichen Anträgen nicht immer zeitgleich am selben Ort befinden. Das Schriftlichkeitsgebot des § 85 Abs 1 BAO fordert zudem nicht die Übermittlung von original unterfertigten Anträgen. Die Übermittlung des (Original)Gruppenantrages mit der originären Unterschrift an die Finanzbehörde ist nicht erforderlich. Es wird daher beantragt, die Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG zwischen der [Beschwerdeführerin] ([...]) als Gruppenträgerin, der Y-GmbH ([...]) und der Z-d.o.o. (Steuernummer: NEU) als Gruppenmitglieder ab der Veranlagung 2014 festzustellen."

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 28.11.2014 als unbegründet ab, wobei sie zur Begründung ausführte:

"[Seite 1 der Beschwerdevereentscheidung]

Aus dem Schriftlichkeitsgebot des § 85 Abs. 1 BAO ergibt sich - in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO, wo das Fehlen einer Unterschrift als Formgebrechen bezeichnet wird - dass das Anbringen vom Antragsteller (§ 85 Abs. 2 BAO spricht vom „Einschreiter“) unterschrieben werden muss. Da der Antragsteller der Gruppenträger ist (vgl. § 9 Abs. 8 TS 5 KStG 1988), muss der Gruppenantrag vom Gruppenträger unterschrieben werden.

Für Achatz - Postl ist die fehlende Unterfertigung iS der ersten beiden Teilstriche des § 9 Abs. 8 KStG 1988 ein Formgebrechen. Fehlt es an einer Unterfertigung, wäre nach Ansicht von Achatz - Postl daher ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Da nach § 9 Abs. 8 TS 5 KStG 1988 der Gruppenantrag jedoch innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen ist, wäre nach Ansicht von Achatz - Postl ein

Mängelbehebungsauftrag durch die Abgabenbehörde nur dann zu erlassen, wenn die rechtzeitige Nachholung der fehlenden Unterfertigung innerhalb dieser Monatsfrist noch möglich wäre. Die beiden Autoren unterscheiden bei ihren Ausführungen allerdings nicht ganz klar zwischen der Unterfertigung durch den Gruppenträger u. die Gruppenmitglieder. Einerseits betonen sie, dass ein Mängelbehebungsauftrag für die 'betreffende Körperschaft' in Betracht kommt, andererseits ist den weiteren Ausführungen zu entnehmen, dass offenbar nur bei mangelnder Unterfertigung durch den Gruppenträger ein Mängelbehebungsauftrag in Betracht kommen soll, während bei fehlender Unterfertigung durch ein Gruppenmitglied dieses nicht in die Gruppe einbezogen werden kann.

Gegenüber der Ansicht von Achatz - Postl ist folgende Differenzierung vorzunehmen: Die in [Seite 2 der Beschwerdeentscheidung]

den ersten beiden Teilstrichen des § 9 Abs. 8 KStG 1988 vorgeschriebene 'Unterfertigung' durch den Gruppenträger u. die Gruppenmitglieder ist zunächst streng von der 'Unterschrift' iSd § 85 Abs. 2 BAO zu unterscheiden. Diese Unterscheidung ist bereits deswegen relevant, da gemäß § 85 Abs. 2 BAO nur der Gruppenträger als Antragsteller ('Einschreiter') iSd § 85 Abs. 2 BAO den Gruppenantrag unterschreiben muss, während eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 u. TS 2 KStG 1988 durch den Gruppenträger sowie durch sämtliche inländischen (und unter bestimmten Voraussetzungen auch ausländischen) Gruppenmitglieder erfolgen muss.

Ferner ist - was bei Achatz - Postl nicht deutlich herausgearbeitet wird - nur die fehlende Unterschrift des Gruppenträgers iSd § 85 Abs. 2 BAO ein Formgebrechen, welches einen Mängelbehebungsauftrag zur Folge hat. Die fehlende 'Unterfertigung' durch den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG 1988 ist demgegenüber ein materieller Mangel, der einem Mängelbehebungsauftrag nicht zugänglich ist. Das Fehlen einer Unterfertigung führt daher - insoweit - zu einem Zurückweisen des Gruppenantrages, was in der Folge noch weiter ausgeführt wird.

Der Unterschied wird bspws. bei Verwendung des Formulars G 2 betreffend die (inländischen) Gruppenmitglieder bzw. des Formulars G 3 (betreffend die ausländischen Gruppenmitglieder mit inländischer Betriebsstätte) deutlich: Die gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitglieds haben eine 'Unterschrift' zu leisten, bei der es sich um eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 u. TS 2 KStG 1988 handelt. Lediglich bei der Unterschrift des Gruppenträgers auf der 'Unterschriftenzeile' (mit dem Vermerk 'Datum, Unterschrift') handelt es sich um eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO.

Die 'Unterschrift' des Gruppenträgers auf dem Formular G 1 hat demgegenüber insoweit eine Doppelfunktion, als sie einerseits eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO u. andererseits eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 erster u. zweiter TS ist. Nur hinsichtlich der Funktion als Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO ist sie einer Mängelbehebung zugänglich.

Der Charakter der fehlenden Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 u. TS 2 KStG 1988 als materieller Mangel ergibt sich aus folgender Überlegung:

Die Unterfertigung ist der äußere Ausdruck der zivilrechtlichen Willensbildung zwischen Gruppenträger u. Gruppenmitgliedern, eine Gruppe eingehen zu wollen. Ein Argument für dieses Verständnis der Unterfertigungspflicht lässt sich darin finden, dass im Begutachtungsentwurf zum StReformG 2005 anstelle des Gruppenantrages noch ein 'Gruppenvertrag' vorgesehen war, der unterfertigt werden musste (das Wort 'Gruppenvertrag' wurde durch 'Gruppenantrag' ersetzt). Die Unterfertigungspflicht ist sozusagen das Überbleibsel des ursprünglich im Begutachtungsentwurf vorgesehenen Gruppenvertrages. Dies bedeutet freilich nicht, dass der Abschluss einer zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung etwa Anwendungsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung wäre (der 'Gruppenvertrag' ist ja gerade nicht mehr Tatbestandsmerkmal), Anwendungsvoraussetzung ist allerdings der Gruppenantrag, bei dem die Unterfertigung ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal bildet.

Da die Unterfertigungspflicht die zivilrechtliche Willensbildung zur Gruppenbildung zum Ausdruck bringt, wird deutlich, dass sie nur ein inhaltliches Tatbestandsmerkmal sein kann. Ihr Fehlen führt daher zu einem materiellen Mangel, der einer Mängelbehebung iSd § 85 Abs. 2 BAO nicht zugänglich ist.

Dazu kommt, dass die vorgeschriebene Beachtung der Monatsfrist gemäß § 9 Abs. 8 fünfter TS KStG 1988 nur schwer mit dem Charakter eines Mängelbehebungsauftrages vereinbar ist, bei dem das Gesetz die Beachtung anderer Fristen nicht vorsieht, sondern nur anordnet, dass zur Befolgung des Mängelbehebungsauftrages eine angemessene Frist zu bestimmen ist, die überdies auf Antrag verlängert werden kann.

[Seite 3 der Beschwerdeentscheidung]

Zusammenfassend ist daher Folgendes festzuhalten: Fehlt auf dem Formular G 1 die 'Unterschrift' des Gruppenträgers u. liegen damit weder eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 AO noch eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 u. TS 2 KStG 1988 vor, so kommt, da die fehlende Unterfertigung einen materiellen Mangel darstellt - und insoweit auch nicht zwischen den beiden Funktionen der 'Unterschrift' getrennt werden kann - abweichend von der Ansicht von Achatz - Postl ein Mängelbehebungsauftrag nicht in Betracht. Der Gruppenantrag ist somit, da die fehlende Unterfertigung des Gruppenträgers für die Gruppenbildung unerlässlich ist, ohne Mängelbehebungsverfahren zur Gänze zurückzuweisen.

Das gleiche gilt, wenn sämtliche Gruppenmitglieder die jeweiligen G2- oder G 3-Formular nicht unterfertigt haben. In diesem Fall kommt die Unternehmensgruppe ebenso wenig zustande.

Der Gruppenantrag ist hier dann ebenso zurückzuweisen, ohne dass ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen wäre.

Im gegenständlichen Fall wurde u.a. das Formular G 1 nicht ordnungsgemäß unterfertigt, da es lediglich mit einer Kopie/einer Scankopie der Unterschrift von Hrn. M versehen ist und somit keine originäre Unterschrift von Hrn. M am gegenständlichen Gruppenantrag (und somit auch nicht am Formular G 1) vorliegt, die [Beschwerdeführerin] laut Firmenbuch aber wenn mehrere Geschäftsführer bestellt sind, durch zwei Geschäftsführer gemeinsam oder durch einen von ihnen gemeinsam mit dem Prokuristen vertreten wird.

Den Ausführungen auf Seite 3 der oben näher bezeichneten Beschwerde 'Die Übermittlung des (Original)Gruppenantrages mit der originären Unterschrift an die Finanzbehörde ist nicht erforderlich' ist zu entgegnen, dass dies ausschließlich für Gruppenanträge gilt, die telegrafisch, fernschriftlich oder nach Maßgabe der VO BGBl II 1991/494 idF 2002/395 (Telekopierverordnung) eingebracht wurden; die Telekopierverordnung ist aber auf den gegenständlichen Gruppenantrag nicht anwendbar, da der gegenständliche Gruppenantrag postalisch und nicht per Fax eingebracht wurde.

Es mag im Geschäftsverkehr üblich sein, dass zivilrechtliche Verträge unterfertigt als Scankopie übermittelt werden, aber im Verkehr mit Behörden sind hier durchaus andere (strengere) Maßstäbe an eine Unterschrift zulegen u. es fehlt jegliche gesetzliche Grundlage, die eine Scankopie anstelle einer originären Unterschrift auf einem der postalisch eingebrachten Gruppenantragsformulare zulassen würde.

Der Gesetzgeber hat für den Fall, dass ein gesetzlicher Vertreter die Unterschrift nicht fristgerecht leisten kann, aber bspws. die Möglichkeit geschaffen die steuerliche Vertretung mit einer entsprechenden Spezialvollmacht auszustatten bzw. lassen es die gesetzlichen Bestimmungen zu, dass z.B. wenn zwei Personen - wie im gegenständlichen Fall - die gesetzliche Vertretung der Gesellschaft inne haben, der gesetzliche Vertreter der bspws. nicht regelmäßig vor Ort/im Inland sein kann, zeitlich gesehen weit im Vorhinein den Gruppenantrag unterfertigen kann, da sich die einmonatige Frist zur Einreichung des Gruppenantrages beim Finanzamt erst ab der letzten Unterschriftsleistung berechnet u. somit der zweite gesetzliche Vertreter den Gruppenantrag erst dann unterfertigen kann, wenn sich bspws. herauskristallisiert hat, dass die Gruppenbildung für ein Jahr als sinnvoll erachtet wird.

Da auf dem Formular G 1 wie oben ausgeführt die ordnungsgemäße Unterschrift des Gruppenträgers fehlt und damit weder eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO noch eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 u. TS 2 KStG 1988 vorliegt, so kommt, da die fehlende Unterfertigung einen materiellen Mangel darstellt - und insoweit auch nicht zwischen den

[Seite 4 der Beschwerdevorentscheidung]

beiden Funktionen der 'Unterschrift' getrennt werden kann - ein Mängelbehebungsauftrag nicht in Betracht. Der Gruppenantrag ist somit, da die fehlende Unterfertigung des Gruppenträgers für die Gruppenbildung unerlässlich ist, ohne Mängelbehebungsverfahren zur Gänze zurückzuweisen und die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen."

Mit Vorlageantragsschreiben vom 13.01.2015 beantragte die Beschwerdeführerin nach beantragter Verlängerung der Vorlageantragsfrist durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht und brachte ergänzend vor:

"[Seite 1 des Vorlageantragsschreibens]

Unsere Bescheidbeschwerde vom 1. Oktober 2014 wurde mittels der Beschwerdeverentscheidung vom 28. November 2014 mit der Begründung abgewiesen, dass auf dem Formular G 1 des Gruppenantrages die ordnungsgemäße Unterschrift fehlen würde und damit weder eine Unterschrift im Sinne des § 85 Abs 2 BAO noch eine Unterfertigung iSd § 9 Abs 8 TS 1 und TS 2 KStG vorliegt und demnach ein materieller Mangel aufgrund der fehlenden Unterfertigung vorliegen würde. Ein Mängelbehebungsauftrag wäre daher nicht möglich gewesen und der Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe demnach zurückzuweisen gewesen. Aus unserer Sicht stützt die Behörde ihre Begründung auf zwei Argumente:

1. Die Kopie bzw. Scankopie einer Unterschrift ist keine gültige Unterschrift.
2. Das Fehlen einer Unterfertigung auf dem Gruppenantrag ist ein materieller und demnach kein formeller Mangel und ein Mängelbehebungsauftrag ist daher nicht möglich.

[Seite 2 des Vorlageantragsschreibens]

Zunächst weisen wir darauf hin, dass sich die Beschwerdeverentscheidung nur auf die Gruppenbildung mit der Y-GmbH (Finanzamt: Oststeiermark (67), Steuernummer: [...]) bezieht, sehr wohl aber auch ein Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe mit der Z-d.o.o. mit Sitz in Kroatien (Steuernummer: NEU) gestellt wurde und dies auch in der Bescheidbeschwerde vom 1. Oktober 2014 erfasst war. Für uns bleibt unklar, ob die Gruppe mit der Z-d.o.o. nun festgestellt wurde oder nicht, da weder ein Feststellungsbescheid noch ein Zurückweisungsbescheid ergangen ist.

Nachfolgend legen wir zu den Erläuterungen der Abgabenbehörde unsere Ausführungen und Argumente dar.

1. Gültigkeit der Unterschrift

Gemäß der Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt ist die fehlende Unterfertigung durch den Gruppenträger ein materieller Mangel. Das Fehlen einer Unterfertigung führe daher zu einem Zurückweisen des Gruppenantrages. Die Abgabenbehörde führt in ihrer Beschwerdeentscheidung aus, dass die Unterfertigung „fehlen“ würde. Dies begründet die Abgabenbehörde damit, dass u.a. das Formular G 1 nicht ordnungsgemäß unterfertigt wurde, da es lediglich mit einer Kopie/einer Scankopie der Unterschrift von Herrn M (gemeinsam mit Herrn Mag. U vertretungsbefugter Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin]) versehen ist und somit keine originäre Unterschrift von Herrn M am gegenständlichen Gruppenantrag vorliegt. Dem liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Aufgrund des Auslandsaufenthalts von Herrn M wurde dessen Unterschrift zunächst durch Übersendung der Formulare per E-Mail eingeholt. Herr M hat dann nach seiner Unterfertigung den Antrag per E-Mail nach Österreich retourniert, wo der zweite Geschäftsführer (Herr Mag. U) den Gruppenantrag im Original unterfertigt hat. Nach Unterfertigung durch den zweiten Geschäftsführer wurde der Antrag zunächst an uns als die steuerliche Vertretung weitergeleitet und von uns dann direkt der Gruppenantrag beim Finanzamt Graz-Stadt eingebracht.

Die Abgabenhörde erläutert, dass es im Geschäftsverkehr zwar üblich sein möge, dass zivilrechtliche Verträge unterfertigt als Scankopie übermittelt werden, aber im Verkehr mit Behörden strengere Maßstäbe an eine Unterschrift zu legen wären. Zudem fehle es an jeglicher gesetzlicher Grundlage, die eine Scankopie anstelle einer originären Unterschrift auf einem postalisch eingebrachten Gruppenantrag zulassen würden. Dieser Ausführung ist zu entgegnen, dass es auch an jeglicher gesetzlicher Grundlage fehlt, die die originäre Unterschrift des Gruppenträgers fordern würde. Weder in den gesetzlichen Bestimmungen noch in den Körperschaftsteuerrichtlinien wird ein zur Gänze im Original unterfertigter Gruppenantrag gefordert. Auch die Ausfüllhilfe zum Gruppenantrag (Formular G 10) gibt keine Erläuterungen zur Unterfertigungspflicht durch den Antragsteller ab. In seiner Entscheidung vom 16. September 2005 führte der UFS Graz, GZ RV/0480-G/05, hinsichtlich der Zulässigkeit von einer in Kopie eingereichten Unternehmerbescheinigung im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens aus, dass die Zulässigkeit zwar nicht ausdrücklich geregelt sei, allerdings auch nicht das Gegenteil. Es kann somit interpretativ geschlossen werden, dass der Unternehmerbescheinigung auch in Form einer Fotokopie entsprechend den allgemeinen Beweisregeln zu würdigen ist. Da auch im Falle der Beantragung auf Feststellung einer Unternehmensgruppe keine gesetzlichen Bestimmungen

[Seite 3 des Vorlageantragsschreibens]

zum Erfordernis einer originären Unterschrift bestehen, kann daraus geschlossen werden, dass die Scankopie einer Unterschrift zulässig ist.

Der Erläuterung der Abgabenbehörde, dass im Verkehr mit Behörden strengere Maßstäbe an eine Unterschrift zu legen wären, kann nichts abgewonnen werden, da die bisherige Verwaltungspraxis gezeigt hat, dass Anträge mit nicht originären Unterschriften, welche postalisch eingebracht werden, sehr wohl akzeptiert werden (zB Beantragung von Steuernummern). Im Sinne des Vertrauensschutzes muss sich der Abgabepflichtige darauf verlassen können, dass bei Anträgen nicht einmal originäre Unterschriften gefordert werden und ein anderes Mal Unterschriften in Kopie ausreichen.

Die Abgabenbehörde erläutert weiters, dass der Ausführung in der Beschwerde, wonach die Übermittlung des (Original)Gruppenantrages mit der originären Unterschrift an die Finanzbehörde nicht erforderlich sei, zu entgegnen wäre, dass dies ausschließlich für telegrafisch, fernschriftlich oder nach Maßgabe der Telekopierverordnung eingebrachte Gruppenanträge gelten solle. Diese Erläuterung kann nicht nachvollzogen werden, da es in der Natur der Sache liegt, dass auch bei gefaxten Anträgen die Unterschrift nicht im Original vorliegt. Es kann daher keinen Unterschied machen, ob die Unterschrift per Fax nicht im Original vorhanden ist oder postalisch ein Antrag mit einer Unterschrift in Scankopie eingebracht wird.

Entscheidend gemäß § 9 Abs 8 2. TS KStG ist, dass der Gruppenantrag nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt wurde, für das die steuerliche Ergebniszurechnung erstmals erfolgen soll. Gemäß KStR Rz 1584 bedeutet 'nachweislich' mit Beweis; für die Beweisführung stehen die Beweismittel von §§ 166 ff BAO zur Verfügung. Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (Fax oder sonstige elektronische Übermittlung, notarielle Beglaubigung, u.a.). Die Nachweispflicht soll verhindern, dass Gruppenanträge gestellt werden, die zwar innerhalb der in § 9 Abs 8 TS 5 KStG vorgesehenen Monatsfrist eingereicht werden, aber erst nach Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres unterfertigt wurden. Die Regelung bezüglich der nachweislichen Unterfertigung vor Ablauf des Wirtschaftsjahres soll offenbar eine Rückdatierung des Gruppenantrages verhindern. Da der Gruppenantrag bereits vor Ablauf des Wirtschaftsjahres beim Finanzamt einlangte, ist der Nachweis für die fristgerechte Unterfertigung erbracht. Der Beweis über die erfolgte Unterfertigung wurde bereits bei der Beschwerde vom 1. Oktober 2014 mittels einem der Beschwerde beigefügtem E-Mail erbracht. Gemäß diesem E-Mail hat Herr M den Gruppenantrag unterfertigt und dann an seine Assistentin per E-Mail retourniert.

Zusammenfassend halten wir bezüglich der Scankopie fest, dass eine Originalunterschrift nicht erforderlich ist, der Antrag muss nur nachweislich vor Ende des Wirtschaftsjahres unterfertigt werden. Der diesbezügliche Nachweis ist im gegenständlichen Fall erbracht.

2. Möglichkeit eines Mängelbehebungsauftrages

Obwohl wie oben ausgeführt der Gruppenantrag gesetzeskonform unterfertigt und eingebracht wurde, gehen wir nachfolgend auf die Frage der Möglichkeit eines Mängelbehebungsauftrages ein.

[Seite 4 des Vorlageantragsschreibens]

Die Abgabenbehörde führt zur Unterfertigungspflicht des Gruppenantrages richtigerweise aus, dass diese die zivilrechtliche Willensbildung zur Gruppenbildung zum Ausdruck bringt und demgemäß ein inhaltliches Tatbestandsmerkmal ist. Sollte die Unterfertigung fehlen, würde dies zu einem materiellen Mangel führen und daher ein Mängelbehebungsauftrag im Sinne des § 85 Abs 2 BAO nicht möglich sein.

Unbestritten ist, dass der Gruppenantrag von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller inländischen Körperschaften zu unterfertigen ist. Dies ergibt sich bereits aus dem § 9 Abs 8 KStG, 1. Teilstrich. Eine Unterfertigung im Original ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Fehlt die Unterschrift der gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers, so fehlt jedenfalls eine für den Gruppenantrag essentielle Voraussetzung und der Antrag ist zur Verbesserung zurückzustellen. Ist der Gruppenantrag unvollständig, weil zB die Unterfertigung fehlt, so handelt es sich um einen formellen Mangel, der einer sachlichen Erledigung im Weg steht, welcher aber durch nachträgliche Korrektur behoben werden könnte. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, so gilt der Antrag als ursprünglich richtig eingebracht. Es kann daher der Auffassung der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden, dass ein materieller Mangel vorliegt, da der Gruppenantrag nachweislich von den gesetzlichen Vertretern vor Ablauf des Wirtschaftsjahres unterfertigt wurde und der Gruppenantrag innerhalb eines Monats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters beim Finanzamt gestellt wurde.

In seinem Erkenntnis vom 13. August 2014 betreffend die Inanspruchnahme der Begünstigung nach NeuFÖG führte das BFG Innsbruck aus, dass eine Mängelbehebung vorzunehmen ist, wenn entweder zumindest das Formular im Original (ohne Unterschrift) oder eine Kopie des Formulars mit zumindest einer originalen Unterschrift vorhanden ist. Ein Mängelbehebungsauftrag ist in diesem Fall zulässig, obwohl gemäß NeuFÖR Rz 101 ein Original vorzulegen und eine Kopie grundsätzlich nicht ausreichend ist. Auch im beschwerdegegenständlichen Fall ist zumindest eine originale Unterschrift enthalten, wobei aus dem Gesetz nicht hervorgeht, dass das Formular im Original unterfertigt werden muss.

Der VwGH führt bezüglich der Beibringung der Unternehmerbescheinigung im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens im Original in seinem Erkenntnis vom 30. Jänner 2003 aus, dass die Beibringung des Originals zwar nicht gefordert sei, aber unter den Ausfüllhinweisen des entsprechenden Formulars ausgeführt wird, dass dem Antrag eine Bescheinigung des Staates, in dem der Unternehmer ansässig ist, im Original beizufügen ist. Es könne daher

davon ausgegangen werden, dass eine entsprechende Verwaltungspraxis besteht. Bei der Ausmessung der Mängelbehebungsfrist ist daher von einer Mängelbehebung durch Beischaffung der Originalunterlagen auszugehen. Dieses Urteil des VwGH bezieht sich grundsätzlich auf die Mängelbehebungsfrist, jedoch kann daraus abgelesen werden, dass ein Mängelbehebungsauftrag grundsätzlich geboten ist, wenn Originalunterlagen benötigt werden.

Wie bereits oben angeführt wurde der Gruppenantrag wirksam eingebracht. Jedoch wäre für den Fall, dass der Gruppenantrag nicht wirksam eingebracht worden wäre, ein Mängelbehebungsauftrag geboten gewesen.

Die Abgabenbehörde führt weiters aus, dass die vorgeschriebene Beachtung der Monatsfrist nur schwer mit dem Charakter eines Mängelbehebungsauftrages vereinbar sei, da für die Befolgung

[Seite 5 des Vorlageantragsschreibens]

des Mängelbehebungsauftrages eine angemessene Frist zu bestimmen sei und dies überdies auf Antrag verlängert werden kann. Dem ist entgegen zu halten, dass der letzte gesetzliche Vertreter den Gruppenantrag am 30. April 2014 unterfertigt hat. Gemäß dem Zurückweisungsbescheid der Abgabenbehörde langte der Gruppenantrag mit 13. Mai 2014 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein. Der Gruppenantrag ist innerhalb eines Monats ab dem Datum der Unterfertigung durch den letzten gesetzlichen Vertreter zu stellen, die Frist hätte demnach frühestens am 30. Mai 2014 geendet. Es wäre daher der Abgabenbehörde sehr wohl in der vorgesehenen Frist möglich gewesen, einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Selbst wenn die rechtzeitige und vollständige Unterfertigung durch die gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers innerhalb dieser Frist nicht möglich gewesen sein sollte, so hätte der Gruppenträger zumindest noch rechtzeitig einen 'neuen' Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe einbringen können, da das Wirtschaftsjahr der einzubeziehenden Gruppenmitglieder erst am 30.6.2014 endete.

Zusammenfassend halten wir fest, dass eingebrachte Gruppenanträge, bei denen eine der Unterschriften der gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers nur in Scankopie vorhanden ist, sehr wohl die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 9 Abs 8 KStG erfüllen. Der geforderte Nachweis wurde erbracht. Es wird in den anzuwendenden Bestimmungen keine originale Unterschrift gefordert. Die Zurückweisung des Gruppenantrages durch die Abgabenbehörde war demnach rechtswidrig.

Im Übrigen verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 1. Oktober 2014."

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht im Jänner 2015 zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Strittig ist zwischen den Parteien, ob der Gruppenantrag auf den verwendeten amtlichen Formularen vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, M, eigenhändig zu unterfertigen gewesen wäre (so die belangte Behörde) oder ob die „Nachbildung der eigenhändigen Unterschrift auf mechanischem Wege“ iSd § 886 ABGB ausreichend war (so die Beschwerdeführerin) sowie - für den Fall, dass der Gruppenantrag eigenhändig zu unterfertigen gewesen wäre - ob ein Mangel im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO vorliegt, der im Mängelbehebungsverfahren behoben werden kann (so die Beschwerdeführerin).

§ 9 Abs. 8 KStG 1988 lautet:

"(8) Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.
- Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.
- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.
- Im Gruppenantrag sind Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.
- Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

- Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen."

§ 85 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht."

§ 886 ABGB lautet:

"Ein Vertrag, für den Gesetz oder Parteiwille Schriftlichkeit bestimmt, kommt durch die Unterschrift der Parteien oder, falls sie des Schreibens unkundig oder wegen Gebrechens unfähig sind, durch Beisetzung ihres gerichtlich oder notariell beglaubigten Handzeichens oder Beisetzung des Handzeichens vor zwei Zeugen, deren einer den Namen der Partei unterfertigt, zustande. Der schriftliche Abschluß des Vertrages wird durch gerichtliche oder notarielle Beurkundung ersetzt. Eine Nachbildung der eigenhändigen Unterschrift auf mechanischem Wege ist nur da genügend, wo sie im Geschäftsverkehr üblich ist."

Gemäß § 1 BAO kommen in Angelegenheiten der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind, ausschließlich die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) zur Anwendung (VwGH 21.03.1995, 95/14/0008). Aus diesem Grund kann aus § 886 ABGB keine dem § 9 Abs. 8 KStG 1988 widersprechende Art der Unterfertigung des Gruppenantrags auf amtlichem Formular abgeleitet werden; die Art der Unterfertigung ist ihrer Natur nach eine eigenhändige. Vor diesem rechtlichen Hintergrund mangelte es dem Gruppenantrag aufgrund des Fehlens einer eigenhändigen Unterschrift des M an der Unterfertigung im Sinne des § 9 Abs. 8 KStG 1988.

Die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften ist - im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des Teilstriches 5 des § 9 Abs. 8 KStG 1988 (deren Lauf durch die Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters einer der betroffenen Körperschaften in Gang gesetzt wird) - eine zwingende Voraussetzung für die Berechtigung

zur Stellung eines Gruppenantrages. Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, ist ein Gruppenantrag zulässig. Nur ein solcherart zulässiger Gruppenantrag ist bei Vorliegen von Formgebrechen oder inhaltlichen Mängeln (die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers stellt dabei auf dem amtlichen Formular G 1 gleichzeitig die Unterschrift der Eingabe dar) einem Mängelbehebungsverfahren im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich. Im Übrigen war zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides das Wirtschaftsjahr, für das die Zurechnung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses erstmalig hätte wirksam sein sollen, bereits abgelaufen, sodass das gesetzliche Erfordernis der nachweislichen Unterfertigung des Gruppenantrages vor dem Ablauf dieses Wirtschaftsjahres zu diesem Zeitpunkt auch bei Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens nicht mehr hätte erfüllt werden können. Dass die belangte Behörde über den Gruppenantrag entgegen § 85a BAO nicht ohne unnötigen Aufschub entschieden hat, wurde von Seiten der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Unterschrift ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift ist, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann. Es ist nicht zu verlangen, dass die Unterschrift lesbar ist. Es muss aber ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender individueller Schriftzug sein, der entsprechend charakteristische Merkmale aufweist, und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (vgl. zB VwGH 11.07.2000, 2000/16/0288). Ob die Voraussetzung, dass die Unterschrift ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift darstellt, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann, erfüllt ist, wird die belangte Behörde bei einem allfälligen zukünftigen Gruppenantrag für jeden einzelnen gesetzlichen Vertreter der betroffenen Körperschaften zu beurteilen haben.

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. Da eine Rechtsprechung zur Rechtsfrage fehlt, ob die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften - im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des Teilstriches 5 des § 9 Abs. 8 KStG 1988 - eine zwingende Voraussetzung für die Berechtigung zur Stellung eines Gruppenantrages ist und nur ein solcherart zulässiger Gruppenantrag bei Vorliegen

von Mängeln einem Mängelbehebungsverfahren im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich ist, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 25. März 2016