

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, den Richter***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14.10.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***Z*** vom 07.09.2010 betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2006, 2007 und 2008 Gruppenfeststellungsbescheid, Gruppenfeststellungsbescheid und Gruppenfeststellungsbescheid nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.9.2021 in ***Z*** in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe des Veranlagungsjahres 2006 beträgt:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen Gruppe	3.183.899,98	Körperschaftsteuer	795.975,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer				-3.500,00
Ausländische Steuer				-8.144,92
Einbehaltene Steuerbeträge				-477,17
Festgesetzte Körperschaftsteuer				783.852,91

II. Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2007 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt/Verfahrensgang

1. Die ***Bf1*** (in der Folge kurz BF) bildet mit Wirksamkeit ab 01.02.2005 eine Unternehmensgruppe mit der S GmbH (in der Folge kurz S GmbH) und der ***A_GmbH***. Der Bilanzstichtag der Gesellschaften ist der 31. Jänner.

2. Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 nahm die BF eine Teilwertabschreibung an der S GmbH in Höhe von 4,5 Mio Euro vor, die sie im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2005 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG zu einem Siebentel (642.857,14 Euro) steuerlich zum Abzug brachte.

In diesem Zusammenhang wurde mit persönlicher Eingabe vom 23. Februar 2006 der „Bericht über das Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Jänner 2005“ für die BF beim Finanzamt eingereicht. Darin ist unter anderem ein Buchwert iHv 2.344.297,73 Euro für die S GmbH ausgewiesen, welcher „im Geschäftsjahr 2003/2004 ein Gesellschafterzuschuss aus Sanierungsgründen von 4.500.000 Euro gewährt wurde. Der Beteiligungsansatz wurde außerbilanzmäßig um 4.500.000 Euro abgeschrieben.“

3. Anlässlich einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2008 wurde die (in den Erstbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 bereits erklärungskgemäß berücksichtigte) Teilwertabschreibung nicht anerkannt.

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ einen im Sinne der Prüfungsfeststellungen abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2005. Auch im nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 wurde die Teilwertabschreibung nicht anerkannt.

Aufgrund dieses Feststellungsbescheides erließ die belangte Behörde am 07.09.2010 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006.

Die Feststellungsbescheide Gruppenträger und Körperschaftbescheide Gruppe 2007 und 2008 wurden im Sinne der Prüfungsfeststellungen erstmalig am 07.09.2010 erstellt.

Mit gleichem Datum wurden Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2006-2008 erlassen.

4. Gegen alle genannten Bescheide erhob die BF am 14.10.2010 das Rechtsmittel der Berufung.

5. Nach weiteren verfahrensrechtlichen Zwischenschritten (Zurückweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2006 und die Anspruchszinsenbescheide als verspätet, Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid, Erkenntnis vom 25.10.2011, RV/1081-L/11, mit Abweisung der Berufung, Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide nach § 299 BAO, Abweisung dieses Antrages, Berufung gegen den Abweisungsbescheid) erging das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 08.06.2017, RV/5100254/2012.

Darin gab das Bundesfinanzgericht den Berufungen (inzwischen Beschwerden) der BF gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22.11.2011 mit dem der Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2006 abgewiesen wurde, statt und sprach aus, dass der Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2005 und der Wiederaufnahmebescheid zum Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 gemäß § 279 BAO aufgehoben werden.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide trat das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hatte: Die neuen Sachbescheide schieden ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH vom 24.01.1990, 86/13/0146) und der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 07.05.2009 lebte wieder auf.

Da keine Revision dagegen erhoben wurde, wurde die Absetzung der ersten beiden Siebentel rechtskräftig.

6. Die Entscheidung über die Berufung vom 14.10.2010 gegen die Bescheide Körperschaftsteuer Gruppe 2006 bis 2008 wurde mit Beschluss gemäß § 271 BAO ausgesetzt bis zur rechtskräftigen Erledigung der außerordentlichen Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 29.12.2017, RV/5101366/2011, betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 und 2010, Körperschaftsteuer Gruppe 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuervorauszahlungen 2011.

Da die Frage, bezüglich einer Bindungswirkung des ersten Siebentels im Jahr 2005 für die Folgejahre durch den Verwaltungsgerichtshof geklärt ist (VwGH vom 27.06.2019, Ra 2018/15/0040), wurde das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

7. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 03.12.2018 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6016 bzw. dem zugeordneten Senat zugeteilt.

8. In der Senatsverhandlung vom 22.09.2021 (Erkenntnis mit der Geschäftszahl RV/5100852/2017) wies das Bundesfinanzgericht die als Beschwerden erledigten Berufungen gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2007 und 2008 als unbegründet ab.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Firmenbuchauszüge, Körperschaftsteuererklärungen, Bescheide, Betriebsprüfungsbericht, Beschwerdeschriftsatz, Vorlagebericht).

Die Ergebnisse der sich auf Basis dieser Unterlagen angestellten Berechnungen (Ermittlung des jeweiligen Einkommens Gruppe 2006) sowie die Berechnung der Körperschaftsteuer unter Einbeziehung der einbehaltenen Steuerbeträge und der Mindestkörperschaftsteuer, welche Beträge gegenüber den angefochtenen Bescheiden keine Änderung erfahren hatten, wurden beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und von diesen bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

§ 24a KStG 1988 lautet in den für das gegenständliche Beschwerdeverfahren maßgeblichen Passagen folgendermaßen:

"(1) 1. Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,*
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,*
- die anzurechnenden inländischen Steuern,*
- die anrechenbaren ausländischen Steuern,*
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und*
- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.*

2. Das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) oder des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

.....

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied übergeordneten

Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten. Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

(3) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2). Das Gruppeneinkommen ergibt sich wie folgt:

1. Bei Gruppenträgern im Sinne des § 9 Abs. 3 erster bis fünfter Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.

2. Bei allen Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft

Auf die sich daraus ergebende Körperschaftsteuerschuld sind anzurechnende inländische Steuern, anrechenbare ausländische Steuern und verrechenbare Mindeststeuern (Abs. 4) ganz oder im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft anteilig anzurechnen. Mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides ist zuzuwarten, bis sämtliche Feststellungsbescheide im Sinn des Abs. 1 erlassen sind.

(4) In der Unternehmensgruppe gilt hinsichtlich der Mindeststeuer Folgendes:...."

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

§ 192 BAO lautet:

"In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist."

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

"Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist."

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung 2006)

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt.

Es besteht sohin im Körperschaftsteuerverfahren eine Bindung an die Feststellung des Einkommens der Gruppenmitglieder einer Gruppe (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied, FGM).

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, ua. im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs. 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung in Einklang zu bringen. Änderungen (Aufhebungen) gem § 295 BAO haben zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (VwGH 20.11.1985, 84/13/0168; 28.3.1996, 94/16/0254; 19.10.2006, 2006/14/0027; 5.9.2012, 2012/15/0062).

Der Feststellungsbescheid iSd § 24a Abs 1 Z 1 KStG 1988 über das Ergebnis des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes entfaltet Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers; er bildet einen Grundlagenbescheid für dieses abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0054; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a, Tz 34).

Wie oben dargestellt, stellt der Feststellungsbescheid Gruppenträger (FGT) gem. § 24a Abs. 1 KStG 1988 für 2006 den Grundlagenbescheid für den hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 dar.

Da der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 07.05.2009 entsprechend dem Erkenntnis RV/5100254/2012 wieder auflebte, hat gemäß § 295 BAO ein geänderter Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 zu ergehen, welcher dieser Änderung Rechnung trägt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO, kann ein Bescheid dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im

Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Insoweit sich das gegenständliche Beschwerdevorbringen gegen die rechtlichen Beurteilungen in den Grundlagenbescheiden (Feststellungsbescheide Gruppenträger 2007 und 2008) richtet, welche der BF gegenüber wirksam geworden sind, war die Beschwerde gegen die abgeleiteten Bescheide (Körperschaftsteuer Gruppe 2007 und 2008) abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Die Abänderung des Bescheides 2006 ergibt sich aus dem Gesetz.

Bezüglich der Abweisung der Beschwerde gegen die abgeleiteten Bescheide 2007 und 2008 folgt das Erkenntnis der Judikatur des VwGH, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 22. September 2021