

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Josef Wiedeschitz, Bahngasse 33a Tür 43, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 4. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 26. September 2019 betreffend Körperschaftsteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im angefochtenen Bescheid (Körperschaftsteuer Gruppe 2017) wurde das Gesamteinkommen der Gruppe mit 1.634.509,56 € ermittelt. Das Einkommen setzt sich aus den Teileinkommen des Gruppenträgers (GT) und sechs Gruppenmitgliedern wie folgt zusammen:

GT	-47.261,20
GM1	1.718.995,80
GM2	196.903,70
GM3	0,00
GM4	43.082,79
GM5	0,00
GM6	-277.211,53
	1.634.509,56

In ihrer Beschwerde führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

„Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 berücksichtigt im Punkt: Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe nicht die Zurechnung des Einkommens des Gruppenmitglieds G. GmbH, St.Nr. 33 123/4567 für das Veranlagungsjahr 2017 in Höhe von - 1.015.372,47.

Am 29. März 2017 haben wir termingerecht die Änderungen für die Gruppenbesteuerung gem. § 9 Abs. 9 KStG und den nachträglichen Eintritt eines Gruppenmitglieds zur Unternehmensgruppe angezeigt. Der Anzeige haben wir die Anträge G1, G2 und G4 bezüglich der Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe der Bf. um das neu hinzugekommene Gruppenmitglied G. GmbH beim Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag beigegeben. Der Erlass eines Gruppenfeststellungsbescheides 2017 über die neue Zusammensetzung der Unternehmensgruppe blieb bis heute aus, mit der Begründung, es sei erst eine Neufeststellung der Gruppe möglich ab dem Zeitpunkt ab dem alle Gruppenmitglieder für das Veranlagungsjahr 2016 veranlagt seien. Dies war am 20. Februar 2019 mit Erlass des Bescheides für das letzte verbliebene Gruppenmitglied längstens erfüllt. Mit Abtretungsmitteilung vom 18. Februar 2019 an die G. GmbH erhielt die GIG Karasek GmbH auch bereits eine neue Abgabenkontonummer (65 xxx/yyyy) beim Finanzamt des Gruppenträgers, weshalb wir zu diesem Zeitpunkt von einer positiven Erledigung des o.a. Antrags ausgegangen sind. Wir halten nochmals ausdrücklich fest, dass die Voraussetzungen gemäß § 9 KStG für die Aufnahme der G. GmbH als Gruppenmitglied ab dem Veranlagungsjahr 2017 unstrittig erfüllt waren und sind. Die bf. GmbH und die G. GmbH stehen seit 23. August 2016 in einem Konzernverhältnis und sind im Ausmaß von 94 % unmittelbar finanziell verbunden. Eine Gruppen- und Steuerumlagevereinbarung zwischen den Gesellschaften wurde abgeschlossen. Die finanzielle Verbindung gemäß § 9 (5) KStG bestand bereits während des gesamten Wirtschaftsjahres 2017. In der Anlage übermitteln wir eine Kopie der eingebrachten Anträge und des Organigramms über die steuerliche Unternehmensgruppe ab dem Veranlagungsjahr 2017. Die Abgabenerklärung 2017 für die G. GmbH wurde am 18. März 2019 eingebracht und weist ein Einkommen in Höhe von EUR - 1.015.372,47 auf. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe beträgt für das Veranlagungsjahr 2017 demnach EUR 619.137,09.

Schlussfolgerung: Es wird beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 vom 26. September 2019 aufzuheben und mitsamt der Zurechnung des Einkommens 2017 des Gruppenmitglieds G. GmbH neu festzusetzen. Gleichzeitig ersuchen wir um Erteilung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2017, in dem das Gruppenmitglied G. GmbH mit der Steuernummer 33 xxx/yyyy ab der Veranlagung 2017 der steuerlichen Unternehmensgruppe der bf. GmbH als zugehörig gilt.“

In ihrer Beschwerdeentscheidung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„1. Sachverhaltsdarstellung:

Mit 29.03.2017 wurde von der bf. GmbH als Gruppenträger ein Antrag auf Erweiterung einer

bestehenden Unternehmensgruppe (Formular G1) gem. § 9 Abs. 8 KStG zur Aufnahme eines weiteren Gruppenmitglieds (Formular G2), nämlich der G. GmbH, ab dem Veranlagungsjahr 2017 mit Stichtag 31.03.2017 gestellt. Der Antrag langte nachweislich mit 30.03.2017 beim FA 65 ein. Der Bilanzstichtag des Gruppenträgers bf. GmbH wurde im Antrag Formular G1 mit 31.03.2017 angegeben, der Bilanzstichtag des aufzunehmenden Gruppenmitglieds wurde im Formular G2 ebenfalls mit 31.03.2017 eingetragen. Im Zuge der Beschwerdeerledigung wurden beim FA 33 die notwendigen Unterlagen angefordert. Daraus ergibt sich folgendes Bild: Mit Bescheid vom 27.03.2017 wurde der abweichende Bilanzstichtag bei der G. GmbH vom FA 33 antragsgemäß erstmalig mit 31.03.2017 festgestellt. Mit Anbringen vom 09.05.2017 wurde seitens der G. GmbH der weitere Antrag gestellt, den Bescheid hinsichtlich der erstmaligen Anwendung des abweichenden Bilanzstichtages bescheidmäßig auf den 31.03.2018 abzuändern, da beim Firmenbuch die Eintragung (laut Abfrage beim Firmenbuch offenbar mangels eines entsprechenden Antrags) nicht rechtzeitig erfolgt sei. Der Antrag zur Eintragung des geänderten Bilanzstichtages (ab 31.03.2018 und Folgejahre) wurde beim Firmenbuch mit 15.01.2018 gestellt und erfolgte die Eintragung mit 19.01.2018. Dem Antrag vom 09.05.2017 auf erstmaliges abweichendes Wirtschaftsjahr mit 31.03.2018 wurde vom FA 33 mit berechtigtem Bescheid vom 21.03.2018 (gem. § 293 BAO) Folge geleistet, nachdem der Eintragungsbeschluss des Firmenbuchs vom 19.01.2018 vorgelegen war. Mit Schreiben vom 30.03.2018, einlangend beim FA 65 mit 03.04.2018, wird von der steuerlichen Vertretung dem FA 65 erstmalig der Umstand gemeldet, dass für das aufzunehmende Gruppenmitglied für die Veranlagung 2017, nicht wie im Gruppenantrag Formular G2 angeführt, der 31.03.2017, sondern weiterhin der 31.12.2017 der Bilanzstichtag ist. Im Schreiben wird erläutert, dass die Eintragung beim Firmenbuch für ein abweichendes Wirtschaftsjahr erst mit Beginn 31.03.2018 erfolgt und auch der Bescheid des FA 33 vom 21.03.2018 gleichlautend sei. Es wird vom steuerlichen Vertreter weiters darauf verwiesen, dass der Antrag auf Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe vom 29.03.2017 für das Wirtschaftsjahr 2017 grundsätzlich noch Gültigkeit hat. Im Wortlaut wird wie folgt ausgeführt: Der Antrag vom Vorjahr - auf den ich mich beziehe - ist somit grundsätzlich noch gültig, ich möchte Sie allerdings darüber informieren, dass sich am eingebrachtem Formular G2 (für das Gruppenmitglied G. GmbH) der Bilanzstichtag auf den 31.12.2017 geändert hat und nicht wie darauf angegeben der 31.03.2017. Das Rumpfwirtschaftsjahr liegt erst im Folgejahr, nämlich vom 1.1.2018 bis 31.03.2018 vor, Ich habe mir daher erlaubt, der guten Ordnung halber, das Formular G2 in diesem Punkt zu aktualisieren. Das Formular G2 wurde vom steuerlichen Vertreter auf den Bilanzstichtag 31.12.2017 ausgebessert (im Wortlaut: „aktualisiert“). Der Bilanzstichtag 31.03.2017 wurde in Rot durchgestrichen und der Bilanzstichtag 31.12.2017 händisch dazugeschrieben.

...

Der vom steuerlichen Vertreter abgeänderte Antrag wurde von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und des neu aufzunehmenden Gruppenmitglieds nicht gegengezeichnet. Die Unterfertigung durch die gesetzlichen Vertreter erfolgte nur am Originalantrag mit

Bilanzstichtag 31.03.2017, nicht jedoch am abgeänderten Antrag.

2. Rechtliche Würdigung:

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid muss aus zweierlei Gründen abgewiesen werden: Zum einen kann die G. GmbH nicht mit dem Wirtschaftsjahr zum 31.03.2017 in die Gruppe aufgenommen werden, da es unmöglich ist, das Ergebnis des Kalenderjahres zum 31.12.2017 bereits bei der Veranlagung 2017 (mit Stichtag: 31.03.2017) des Gruppenträgers zuzurechnen. Diese Voraussetzung wäre nur erfüllt gewesen, wenn der Stichtag des künftigen Gruppenmitglieds so wie ursprünglich geplant und im Antrag kundgetan, rechtzeitig auf das abweichende Wirtschaftsjahr mit Beginn Wj 31.03.2017 umgestellt worden wäre. Somit könnte die Körperschaft bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen frühestens mit Stichtag 31.03.2018 in die Gruppe aufgenommen werden. Ein Gruppenantrag für das Jahr 2018 wurde jedoch nicht rechtzeitig gestellt, da nur ein Antrag auf Erweiterung für das Jahr 2017 mit Stichtag 31.03.2017 vorliegt, der nicht rechtswirksam (siehe unten) auf den, für die (Gruppen-)Veranlagung 2017 nicht möglichen Stichtag 31.12.2017 ausge bessert wurde. Dass kein Verschulden an der Versäumnis der rechtzeitigen Eintragung des Stichtages 31.03.2017 beim Firmenbuch vorliegt, wurde ins Treffen geführt, konnte jedoch nicht verifiziert werden, da beim Firmenbuch kein Antrag (nicht einmal ein verspäteter) für das abweichende Wirtschaftsjahr 2017 beim künftigen GM eingebracht wurde. Zum anderen ist der Gruppenantrag von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung). Wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat, richtet sich nach dem Firmenbuch. Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (z.B. Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht). Eine solche Spezialvollmacht wurde im gegenständlichen Fall nicht vorgelegt oder online angemerkt. Der Gruppenantrag muss vom gesetzlichen Vertreter jeder inländischen Körperschaft nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, für das die steuerliche Ergebniszurechnung erstmals wirksam sein soll. Ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlungsperioden kann nicht gestellt werden. Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger bei dem, für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach datumsmäßig letzter Unterfertigung eines gesetzlichen Vertreters zu stellen. Eine dementsprechende Antragstellung ist jedenfalls fristwährend. Wird diese Monatsfrist versäumt, kann die Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Steht im Laufe des Jahres nicht fest, wann die letzte gruppenfähige Körperschaft als einzubeziehendes Mitglied anzunehmen ist, können die gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers mit ihrer Unterschrift bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers zuwarten, um in der darauffolgenden Einmonatsfrist die Anmeldung der Unternehmensgruppe vorzunehmen. Jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe ist dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" (Finanzamt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzuzeigen. Im konkreten Fall wurde der Gruppenantrag mit 29.03.2017 ursprünglich rechtzeitig eingebracht. Die Unterfertigung

von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und der einzubeziehenden inländischen Körperschaft erfolgte ebenfalls rechtzeitig. Als Bilanzstichtag wurde für beide Gesellschaften der 31.03.2017 auf den Formularen G1 und G2 ausgewiesen. Grundsätzlich waren ursprünglich die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Gruppe mit dem abweichenden Wj zum 31.03.2017 gegeben. Am abgeänderten Antrag vom 30.03.2018 wird für das potentielle Gruppenmitglied der Bilanzstichtag zum 31.12.2017 angegeben, was für die Ergebniszurechnung zum 31.03.2017 ein absoluter Hinderungsgrund ist. Zusätzlich erfolgte keine Zeichnung durch die gesetzlichen Vertreter der beiden Gesellschaften, obwohl der Steuerberater zu einer solchen Abänderung nicht legitimiert war. Abschließend muss gesagt werden, dass offensichtlich schon Anfang Mai 2017 klar war, dass die Eintragung des abweichenden Wj. zum 31.03.2017 beim Firmenbuch nicht beantragt worden war und daher mit Ersuchen vom 09.05.2017 eine entsprechende Abänderung des Bescheides Komb 3 auf den Stichtag 31.03.2018 beim FA 33 beantragt wurde. Eine Meldung beim Gruppenträgerfinanzamt FA 65 unterblieb jedoch bis zum 30.03.2018, obwohl alle relevanten Änderungen hinsichtlich der Gruppenbildung innerhalb eines Monats hätten gemeldet werden müssen. Das FA 65 erhielt daher erst mit dem Abänderungersuchen zum ursprünglichen Antrag von Seiten der steuerlichen Vertretung zu spät für den Antrag 2017, nämlich erst mit 03.04.2018 Kenntnis von der neuen Lage. Ein gültiger Antrag für die Aufnahme der G. GmbH in die bestehende Gruppe beginnend mit dem Wj zum 31.03.2018, der ja zu diesem Zeitpunkt noch möglich gewesen wäre, wurde nicht gestellt.“

Innerhalb verlängerter Frist stellt die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte Folgendes aus:

„Ergänzend möchte ich hinzufügen und den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung entgegenhalten, dass die Finanzbehörde es bereits im Jahr der erstmaligen Antragseinbringung 2017 verabsäumt hat, den ursprünglich richtigen und am 29.3.2017 rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Erweiterung der Unternehmensgruppe zeitnah zu bearbeiten und „ohne unnötigen Aufschub“ (§ 85a BAO) zu entscheiden, und - so wie wir dies mehrfach gefordert haben – die Unternehmensgruppe bescheidmäßig neu festzustellen. Für den Fall der Unmöglichkeit der Gruppe für das besagte Veranlagungsjahr - welche in der Beschwerdeentscheidung nun erstmalig behauptet wird - und welche den zuständigen Finanzbehörden offensichtlich, so zumindest der Beschwerdeentscheidung entnehmbar, früher bekannt war als meiner Mandantin selbst, wäre der Antrag folgerichtig zeitnah abzuweisen gewesen.

Anstelle dessen wurde von Mitarbeitern der zuständigen Finanzbehörde mehrfach eine Fehlauskunft gegeben, wonach eine Gruppenneufeststellung erst bei Vorliegen der vollständigen Veranlagung der Gruppe für alle Vorjahre bis einschließlich 2016 möglich sei und wurde meine Mandantin schlussendlich bis zur nun gegenständlichen (noch nicht rechtskräftigen) Veranlagung 2017 im September 2019 - also über mehr als zweieinhalb Jahre - im Ungewissen über die bestehende Gruppenzusammensetzung belassen. Durch dieses Versäumnis der Behörde und der gegebenen Fehlauskunft wurde meiner Mandantin hierdurch

auch die Möglichkeit genommen, für den Fall der nun in der Beschwerdeentscheidung erstmals behaupteten Unmöglichkeit der Gruppe für das besagte Veranlagungsjahr 2017, zumindest für die Folgejahre 2018 und 2019 einen erneuten Gruppenantrag termingerecht bis zum Abschluss des jeweiligen späteren Veranlagungsjahres einzubringen.

Bezug nehmen möchte ich der Vollständigkeit halber auch auf die in der Beschwerdeentscheidung ins Treffen geführten Behauptungen zum Antrag an das Firmenbuch. Es hat im Zuge der Stichtagsumstellung natürlich eine Korrespondenz zwischen dem von meiner Mandantin beauftragten Notariat und dem zuständigen Firmenbuchgericht stattgefunden: ob ein förmlicher Antrag elektronisch eingebracht worden ist - bzw. falls doch nicht, aus welchem Grund – können wir nicht sagen. Die bescheidmäßige Zustimmung zur Änderung des Bilanzstichtages von Finanzamtsseite lag jedenfalls vor. Woran die erhoffte Umstellung des Bilanzstichtages beim Firmenbuch schlussendlich gescheitert ist, kann von meiner Mandantin heute nicht mehr nachvollzogen werden.

Abschließend möchte ich betonen, dass wir uns auf die seitens der Finanzbehörde gegebenen Information gutgläubig verlassen haben und von deren Richtigkeit ausgegangen sind, weshalb auch die nun behauptete Unmöglichkeit der Gruppe aufgrund von Versäumnissen seitens der zuständigen Finanzbehörde nicht zu Lasten meiner Mandantin gehen kann und wodurch für meine Mandantin außerdem ein wesentlicher Nachteil erwachsen ist, was dem Kerngedanken des § 9 KStG, nämlich der Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften, entgegen steht.

...“

Die belangte Behörde legte die gegenständliche Beschwerde und ausführlicher Darstellung der Sachverhaltsumstände vor und führte u.a. aus:

„Im Vorlageantrag wurde folgendes Argument vorgebracht:

"Ergänzend möchte ich hinzufügen und den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung entgegenhalten, dass die Finanzbehörde es bereits im Jahr der erstmaligen Antragseinbringung 2017 verabsäumt hat, den ursprünglich richtigen und am 29.3.2017 rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Erweiterung der Unternehmensgruppe zeitnah zu bearbeiten und „ohne unnötigen Aufschub“ (§ 85 a BAO) zu entscheiden, und - so wie wir dies mehrfach gefordert haben – die Unternehmensgruppe bescheidmäßig neu festzustellen.

Dazu wird seitens der Finanzverwaltung wie folgt Stellung genommen:

Es wurde seitens der Finanzverwaltung FA33 auf Basis des Antrags des steuerlichen Vertreters vom 20.03.2017 ohne Verzug ein Bescheid über die Änderung des Bilanzstichtages der G. GmbH auf 31.03.2017 erlassen (siehe Bescheid vom 27.03.2017). In einem Schreiben des Steuerberaters vom 09.05.2017 an das FA33 bringt er vor, die Änderung des Bilanzstichtages auf 31.03.2017 sei beim Firmenbuch nicht rechtzeitig erfolgt, deshalb sei der Bilanzstichtag mit 31.12.2017 beizubehalten und ein neuer Bescheid mit geändertem Bilanzstichtag ab 31.03.2018 zu erlassen. Diesem Antrag wurde seitens des FA33 mit Bescheid vom 21.03.2018 Folge geleistet, nachdem die tatsächliche Eintragung des geänderten Bilanzstichtages beim

Firmenbuch (Eintragung mit 19.01.2018) abgewartet worden war. Da der steuerliche Vertreter am 09.05.2017 bereits selbst beim FA33 meldete, dass sich der Bilanzstichtag zum 31.03.2017 wegen Nichteintragung beim Firmenbuch nicht ausgeht, das Finanzamt F65 des Gruppenträgers diese Information zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht hatte, hätte der steuerliche Vertreter schon beginnend mit 09.05.2017 die Möglichkeit gehabt, einen abgeänderten/neuen Gruppenantrag für die Aufnahme der G. GmbH mit Stichtag 31.03.2018 zu stellen. Dies unterließ er aber. Es wurde hingegen mit Schreiben vom 30.03.2018 beim FA65 ein abgeänderter Gruppenantrag abgegeben, in dem der Bilanzstichtag des aufzunehmenden Gruppenmitglieds auf den 31.12.2017 ausgebessert worden war. Statt wie die Vorgehensweise korrekt gewesen wäre, den Antrag mit Stichtag 31.03.2018 zu stellen, wurde der rechtlich nicht mögliche Stichtag 31.12.2017 für eine Aufnahme mit Stichtag 31.03.2017 gewählt. Das stellt kein Versäumnis der Finanzbehörde dar, sondern eine Verkennung der Sachlage durch den Steuerberater.

Weiters wird im Vorlageantrag behauptet: "Für den Fall der Unmöglichkeit der Gruppe für das besagte Veranlagungsjahr - welche in der Beschwerdeentscheidung nun erstmalig behauptet wird - und welche den zuständigen Finanzbehörden offensichtlich, so zumindest der Beschwerdeentscheidung entnehmbar, früher bekannt war als meiner Mandantin selbst, wäre der Antrag folgerichtig zeitnah abzuweisen gewesen."

Zu diesem Argument wird auf obige Ausführungen verwiesen, wonach der Steuerberater bereits am 09.05.2017 dem FA33 gemeldet hat, dass der Bilanzstichtag 31.03.2017 für das aufzunehmende Gruppenmitglied nicht möglich sein wird. Spätestens in diesem Zeitpunkt hätte er als Steuerfachkundiger bereits erkennen müssen, dass eine Aufnahme in die Gruppe unter diesen Gegebenheiten nicht mit Stichtag 31.03.2017 möglich sein wird. Er hätte rechtzeitig einen Antrag für die Erweiterung für das Jahr mit Stichtag 31.03.2018 stellen können, was er nicht gemacht hat. Der Finanzbehörde kann keine Versäumnis vorgeworfen werden, zumal der Bescheid für das abweichende Wirtschaftsjahr zum 31.03.2018 der G. GmbH vom FA33 zeitnah nach der dafür notwendigen Eintragung des abweichenden Wirtschaftsjahrs beim Firmenbuch erfolgt ist. Dem Finanzamt des Gruppenträgers = FA65 wurde bis zum abgeänderten Antrag auf Erweiterung keine Meldung gemacht, dass der Bilanzstichtag zum 31.12.2017 bleibt und erst mit 31.03.2018 auf das abweichende Wirtschaftsjahr umgestellt wird.

Der Vorwurf, es sei von Mitarbeitern der zuständigen Finanzbehörde mehrfach eine Fehlauskunft gegeben worden, wonach eine Gruppenneufeststellung erst bei Vorliegen der vollständigen Veranlagung der Gruppe für alle Vorjahre bis einschließlich 2016 möglich sei, konnte auch anhand von Aktenvermerken der Vergangenheit nicht verifiziert werden. Es wäre Aufgabe des Steuerberaters gewesen, die Änderung der Verhältnisse (Stichtag der G. GmbH bleibt der 31.12.2017, Wechsel auf abweichendes Wirtschaftsjahr erst mit 31.03.2018; bekannt seit Mai 2017) auch dem zuständigen Amt für den Gruppenträger = FA65 umgehend zu melden. Das erfolgte jedoch nicht.

Erst mit Abgabe des abgeänderten Gruppenantrags mit 30.03.2018 wurde auf dem Papier ersichtlich, dass der Bilanzstichtag des neu aufzunehmenden Gruppenmitglieds vom

steuerlichen Vertreter mit der Hand auf Stichtag 31.12.2017 ausgebessert worden war. Auf Basis Bilanzstichtag 31.12.2017 war der Antrag abzuweisen. Hätte der Steuerberater zu diesem Zeitpunkt (30.03.2018) einen Antrag für Aufnahme mit Stichtag 31.03.2018 gestellt, wäre diese rechtzeitig gewesen, für das Wirtschaftsjahr zum 31.03.2017 jedoch nicht.

Zur Einreichung beim Firmenbuch wird vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführt: "Bezug nehmen möchte ich der Vollständigkeit halber auch auf die in der Beschwerdeentscheidung ins Treffen geführten Behauptungen zum Antrag an das Firmenbuch. Es hat im Zuge der Stichtagsumstellung natürlich eine Korrespondenz zwischen dem von meiner Mandantin beauftragten Notariat und dem zuständigen Firmenbuchgericht stattgefunden; ob ein förmlicher Antrag elektronisch eingebracht worden ist - bzw. falls doch nicht, aus welchem Grund - können wir nicht sagen. Die bescheidmäßige Zustimmung zur Änderung des Bilanzstichtages von Finanzamtsseite lag jedenfalls vor. Woran die erhoffte Umstellung des Bilanzstichtages beim Firmenbuch schlussendlich gescheitert ist, kann von meiner Mandantin heute nicht mehr nachvollzogen werden."

Dazu wird seitens der Behörde wie folgt Stellung genommen: Es wird auf die Anlagen 16,17,24 dieses Vorlageberichts verwiesen. Aus der Chronologie der Einreichungen beim Firmenbuch geht einwandfrei hervor, dass die erste behördlich wirksame Einreichung im Zusammenhang mit der Stichtagsänderung mit 15.01.2018 erfolgte. Im Jahr 2017 erfolgte kein diesbezüglicher Antrag.

Dem Vorbringen des Steuerberaters, dass die materiellen Voraussetzungen des § 9 KStG zur Einbeziehung des neuen Gruppenmitglieds in die bestehende Unternehmensgruppe unstrittig sowohl zum ursprünglichen Antragszeitpunkt, als auch später erfüllt waren, muss entgegnet werden, dass der ursprüngliche Antrag den Bilanzstichtag des neuen Gruppenmitglieds mit 31.03.2017 ausgewiesen hatte. Dieser Stichtag wäre für eine Aufnahme in die Gruppe möglich gewesen. Wie der Chronologie zu entnehmen ist, wurde dieser Stichtag (mangels Antrag?) jedoch nicht beim Firmenbuch eingetragen. Der steuerliche Vertreter hat deshalb selbst mit Schreiben vom 09.05.2017 den Antrag gestellt, das abweichende Wirtschaftsjahr bescheidmäßig mit 31.03.2018 festzustellen, was auch erfolgte. Dem ursprünglichen Antrag wäre daher nur zu entsprechen gewesen, wenn der erste abweichende Bilanzstichtag des neuen Gruppenmitglieds tatsächlich der 31.03.2017 gewesen wäre. Der abgeänderte Antrag mit händisch vermerktem Stichtag 31.12.2017 war sachlich bereits grundsätzlich falsch (siehe dazu die BVE), da der Stichtag des Gruppenträgers bereits der 31.03.2017 war. Die Ausführungen des Steuerberaters sind sachlich nicht stichhaltig und auch der Vorwurf der Finanzbehörde gegenüber nicht haltbar.

Es wird daher der Antrag gestellt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zusammengefasst ist festzustellen, dass der Gruppenantrag der Bf. vom 29. März 2017 betreffend Feststellung einer Unternehmensgruppe mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2017 hinsichtlich des Gruppenmitglieds G. GmbH bis dato noch keiner bescheidmäßigen Erledigung durch das Finanzamt zugeführt wurde. Der letzte vom Finanzamt erlassene Gruppenfeststellungsbescheid 2016 datiert mit 14. September 2017, welche den Bescheid vom 12. Juni 2012 hinsichtlich der nicht weiter strittigen H. GmbH ergänzt. Die H. GmbH wird ab der Veranlagung 2016 als weiteres Gruppenmitglied aufgenommen. Hinsichtlich der hier strittigen G. GmbH für die Veranlagung 2017 wurde noch kein entsprechender Bescheid erlassen. In diesem Zusammenhang führte die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung aus, dem ursprünglichen Antrag wäre nur zu entsprechen gewesen, wenn der erste abweichende Bilanzstichtag des neuen Gruppenmitglieds tatsächlich der 31.3. 2017 gewesen wäre. Im abgeänderten Gruppenantrag vom 30.3.2018 ab 2017 wurde lediglich der Bilanzstichtag der G. GmbH auf den 31.12.2017 berichtet, wobei sich die Bf. ausdrücklich auf ihren Antrag vom 29.3.2017 bezog und ausführte, dass der erste geänderte Bilanzstichtag der 31.3.2018 sei. Eine entsprechende bescheidmäßige Erledigung auch dieses „geänderten“ Gruppenantrages wurde weder behauptet noch ist diese aktenkundig.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf Grund dem in tatsächlicher Hinsicht nicht weiter bestrittenen Parteivorbringen und der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen

KStG 1988

Unternehmensgruppen

§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

– unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und

Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,

- vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die*
- in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und*
- ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).*

Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.

(3) Gruppenträger können sein

- (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 13/2014)*

– unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,

– unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG 2016,

– unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,

– beschränkt steuerpflichtige

– in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstrichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und

– den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und

– Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle), wenn sie ausschließlich aus den in den Vorpunkten genannten Steuerpflichtigen gebildet werden, nach Maßgabe des Abs. 4. Als Beteiligungsgemeinschaft gelten jedenfalls Personen, die die Beteiligungskörperschaft gemeinsam im Sinne des Art. 3 der Fusionskontrollverordnung, (EWG) Nr. 139/2004 in der jeweils geltenden Fassung, kontrollieren oder an der gemeinsamen Kontrolle mitwirken. Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann nicht gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Ist eine Körperschaft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann sie nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

- die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,*
- die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50%*

des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

- die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,*
- die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40% der Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15% besitzt.*

(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*
- 4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf*

ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.

6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Zuzurechnende Verluste können nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Insoweit dabei die Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen.

7. In Jahren, in denen ein gemäß Z 6 zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten,

höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

– Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.

– Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.

– Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.

– Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.

– Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.

(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.

(9) Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe gilt Folgendes:

– Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw. vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt (Abs. 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.

– Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs. 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet.

– Im Falle des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft (Abs. 2) gilt Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß.

– Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

– Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.

– Die Regelung über die Mindestdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.

– Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, gilt dieses Ausscheiden als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Im Wege der Veranlagung und der Anpassung der abgeleiteten Bescheide gemäß § 295 der Bundesabgabenordnung sind jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

Bundesabgabenordnung (BAO)

§ 92 BAO (1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder

b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder

c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

§ 185 BAO

Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 und 188 **oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.**

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen (Feststellungsbescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 iVm § 92 BAO); alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung. Der Bescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 stellt den Grundlagenbescheid für die folgenden Körperschaftsteuerverfahren dar. Dieser Feststellungsbescheid entfaltet als Grundlagenbescheid bzw. als grundlagenbescheidähnlicher Bescheid Bindungswirkung für die Körperschaftssteuerbescheide der in die Gruppe einbezogenen Körperschaften (Achatz/Postl in Q/A/H/T/T, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 8 Tz 4 und Tz 42; Steiner/Vock in Q/R/S/S, § 9 Tz 877), und zwar insbesondere gegenüber jenen Feststellungsbescheiden und dem an den Gruppenträger adressierten Leistungsbescheid, die gemäß dem in § 24a geregelten Verfahren erlassen werden (vgl. zu diesen Bescheiden § 24a Tz 10 ff).

Gemäß § 192 BAO haben die für die Folgebescheide zuständigen Behörden den Spruch des Grundlagenbescheides zu übernehmen (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097). Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen hat ein "Abweisungsbescheid" zu ergehen. (vgl. Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9, Stand 1.5.2011, rdb.at, Rz. 562, Vock in: Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, 35. Lieferung, § 9, Rz. 877, 878).

Nach älterer Rechtsprechung sind bescheidmäßige Feststellungen von rechtserheblichen Tatsachen nur zulässig, wenn sie durch eine gesetzliche Vorschrift ausdrücklich vorgesehen sind (VwGH 21.9.1983, 82/13/0212).

Solche Vorschriften sind z.B. die § 186 und 188 BAO, § 108c Abs. 9 EStG 1988 (Bemessungsgrundlage für Forschungsprämie), § 6a Abs. 3 KStG 1988 (VwGH 22.5.2002, 99/15/0218), § 9 Abs. 8 KStG 1988 (Voraussetzungen für das Bestehen einer Unternehmensgruppe), § 11 Abs. 6 Bodenschätzungsg 1970, § 87 Abs. 1 ZollR-DG.

Nach jüngerer Rechtsprechung ist auch § 92 Abs. 1 lit. b (Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) eine solche Norm. Siehe § 92 Tz 16 sowie Tanzer (in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 185, 503, wonach § 92 Abs. 1 lit. b zu jenen Normen zählt, die von § 185 und dem von ihm begründeten Gesamtsystem mitumfasst sind). Primär im Interesse der Verfahrensökonomie sieht die BAO ein System von Grundlagenbescheiden und

abgeleiteten Bescheiden vor. In einem Grundlagenbescheid werden Feststellungen (z.B. gem. § 188) getroffen, die ansonsten erst im Spruch eines (abgeleiteten) Bescheides zu treffen wären.

Auch wenn Feststellungsbescheide z.B. gem. § 188 zu erlassen sind, dürfen hiervon abgeleitete Bescheide bereits vor Ergehen des Grundlagenbescheides erlassen werden (so zB Bibus, ÖStZ 1988, 223; VwGH 14.12.1988, 84/13/0063; BMF, SWK 1989, A V 2; Arnold, AnwBl 1994, 912; Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung I, C 3, § 185 Abschn 3.3.; aM Breustedt, ÖStZ 1970, 48; VwGH 24.11.1987, 87/14/0005, 0006; Zorn, ÖStZ 1988, 50; Stoll, BAO, 1953; offenbar aM Bartosch, SWK 1972, A V 25). Hierfür spricht z.B. die Erwähnung der nachträglichen Erlassung von Feststellungsbescheiden im § 295 Abs. 1. Werden solche Bescheide vor Ergehen des Grundlagenbescheides erlassen, so sind sie allerdings keine „abgeleiteten“ Bescheide; daher gilt diesfalls etwa § 252 Abs. 1 nicht. (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 185, Rz. 1-3).

Wie bereits ausgeführt hat die belangte Behörde den Gruppenfeststellungsantrag vom 29.3.2017 bzw. 30.3.2018 bis dato unerledigt lassen und die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2017 ohne Einbeziehung des negativen Einkommens der G. GmbH erlassen. Das Körperschaftsteuerverfahren ist einem dem Feststellungsverfahren nachgelagertes Verfahren, in dem keine bindenden Feststellungen über eine Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit des Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe getroffen werden können.

Im Verfahren VwGH 24.11.1987, 87/14/0005 wird die Rüge der Beschwerdeführer, dass ihre gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt hätten werden müssen als zu Recht bestehend anerkannt. Wenn wie in den Fällen des § 188 Abs. 1 lit. a BAO einheitliche und gesonderte Feststellungen vorgesehen sind, hat zwingend ein Grundlagenbescheid (hier über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte) als Basis für einen abgeleiteten Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid) zu ergehen (§ 185 BAO, Stoll, BAO-Handbuch, Seite 426). Ein Einkommensteuerbescheid, der, wenn auch nur anteilig, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist inhaltlich rechtswidrig, wenn er nicht auf einer bescheidmäßigen einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aufbaut. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit schon mangels ihnen zugrundeliegender einheitlicher und gesonderter Feststellungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als inhaltlich rechtswidrig. Selbst das spätere Nachholen der Feststellungen wird vom VwGH nicht anerkannt, da der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid auf Grund der bei seiner Erlassung gegebenen Sach- und Rechtslage zu überprüfen hatte. Bei Erlassung der angefochtenen Bescheide waren jedoch die Grundlagenbescheide des Finanzamtes noch nicht ergangen.

Der gegenständliche Fall ist dem vorhin erwähnten VwGH-Fall als vergleichbar anzusehen und daher war davon auszugehen, dass der angefochtene Bescheid rechtswidrig ergangen ist. Der

angefochtene Abgabenbescheid baut darauf, dass darin alle Ergebnisse des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder zusammengerechnet werden. Eine solche Zusammenrechnung ist rechtlich nicht möglich, wenn nicht vorher alle Gruppenmitglieder im betreffenden Veranlagungsjahr bescheidmäßig festgestellt werden. Wären im Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers davon eigenständige Beurteilungen, ob jemand Mitglied einer Gruppe mit Wirkung der Ergebniszurechnung im entsprechenden Steuerjahr ist, wäre die Erlassung eines Bescheides nach § 9 Abs. 8 KStG 1988 überflüssig.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Im Übrigen wird auf die oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Graz, am 1. Juni 2022