

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter***, ***Vertreter-Adr***, über die Beschwerde vom 18. April 2019 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. Februar 2019 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Gruppenfeststellungsbescheid wird dahingehend abgeändert, als er zu lauten hat, dass für die ***A GmbH*** die Zugehörigkeit zur Gruppe als Gruppenmitglied mit der Veranlagung 2018 beginnt. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf), als Gruppenträgerin, die ***Y GmbH*** und die ***A GmbH***, jeweils als Gruppenmitglieder, stellten am 12.10.2017 einen Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe nach § 9 Abs 8 KStG mit Wirksamkeitsbeginn ab der Veranlagung 2017.

Dem Antrag wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 6.2.2019 teilweise stattgegeben, indem eine Gruppe mit der Bf als Gruppenträgerin und der ***Y GmbH*** als Gruppenmitglied festgestellt und die ***A GmbH*** von der Gruppe ausgeschlossen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Einbringungsakt vom 26.9.2017 die Privatstiftung beabsichtigt habe einen Teil ihres Anteils an der ***A GmbH*** in der Höhe von 51% des gesamten Stammkapitals zum Stichtag des 31.12.2016 in die Bf einzubringen. Die

entsprechende Meldung einer Anteilseinbringung sei gegenüber dem Finanzamt gemäß 13 Abs 1 UmgrStG mit Schriftsatz vom 12.10.2017 erfolgt. Die Meldung sei jedoch innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtags beim entsprechenden Finanzamt vorzunehmen. Die Frist sei daher versäumt worden. Da eine Einbringung der GmbH-Anteile mit steuerlicher Rückwirkung zum Stichtag 31.12.2016 nicht zustande gekommen sei, sei auch die Voraussetzung des § 9 Abs 5 KStG, wonach die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres 2017 vorliegen müsse, nicht erfüllt.

Dagegen brachte die Bf nach mehrmaliger Fristverlängerung (zuletzt bis zum 18.4.2019) mit Schriftsatz vom 18.4.2019 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass bei Versäumen der Frist des § 13 UmgrStG die Einbringung mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (26.9.2017) wirksam sei. Die im UmgrStG genannten Voraussetzungen für den Einbringungsstichtag 26.9.2017 lägen vor, da die Meldung beim Finanzamt vom 12.10.2017 innerhalb der 9-Monats Frist seit dem Ersatzstichtag liege, der Einbringungsvertrag vom 26.9.2017 hinsichtlich des Einbringungsstichtages adaptiert worden sei, ein Kapitalanteil von 51% einer inländischen Körperschaft eingebracht worden sei und das eingebrachte Vermögen einen positiven Verkehrswert besitze. Es werde daher beantragt, dass der Gruppenfeststellungsbescheid vom 6.2.2019 insoweit abgeändert werde, als dass der Antrag der ***Bf1*** auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 8 KStG hinsichtlich der Teilnahme der Bf an der Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2018 festgestellt werde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.7.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dabei ausgeführt, dass zum einen ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden nicht gestellt werden könne. Zum anderen sei im Falle eines verspäteten Gruppenantrages für das folgende Jahr ein weiterer Antrag zu stellen. Gleiches müsse für Gruppenanträge gelten die zwar fristgerecht eingebracht worden seien, aber aus anderen Gründen einer abweisenden Erledigung bzw. einer teilweisen Stattgabe zugeführt worden seien. Außerdem sei für die Aufnahme in die Gruppe im Folgejahr ein Ergänzungsantrag gemäß § 9 Abs 9 KStG zu stellen.

In der Literatur werde die Meinung vertreten, dass bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides eine Erweiterung der Gruppe ohne neuen Antrag möglich sei und es sich hierbei um eine nachträgliche Verbesserung des bestehenden Antrages handle. Dies finde jedoch nur im Zusammenhang mit einer Verbesserung des ursprünglichen Antrages zugunsten zusätzlicher Mitglieder, zur Erweiterung der ursprünglich beantragten Gruppe Anwendung. Der Gegenstand des ursprünglichen Antrages dürfe durch diese Vorgehensweise nicht dem Wesen nach geändert werden. Bei einer nachträglichen Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft komme es zu einem späteren Beginn der Gruppenwirkung. Aus dem Beschwerdebegehren sei ersichtlich, dass keine Verbesserung des Antrags zugunsten zusätzlicher Mitglieder vorgenommen worden sei, sondern die Feststellung der Gruppenzugehörigkeit einer im ursprünglichen Antrag bereits enthaltenen Körperschaft ab

dem darauffolgenden Jahr beantragt worden sei. Dieses Vorgehen sei außerdem eine nicht zulässige Wesensänderung des Gegenstandes des ursprünglichen Antrags. Im Übrigen sei die Beschwerde erst im Jahr 2019 und somit nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2018 gestellt und nicht von der ***A GmbH*** unterzeichnet worden.

In der Folge beantragte die Bf fristgerecht mittels Vorlageantrag vom 14.8.2019, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde.

Das Finanzamt legte daraufhin am 11.9.2019 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Mit Einbringungsakt vom 26.9.2017 abgeschlossen zwischen der Bf und der Privatstiftung erklärten die Parteien unter Punkt 1.1, dass die Privatstiftung einen Teil ihres Anteils an der ***A GmbH***, der einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von ATS 765.000 bzw. 51% des gesamten Stammkapitals entspricht, zum Stichtag des 31.12.2016 in die Bf einbringt.

Auf Grundlage eines Antrags vom 28.9.2017 wurde in weiterer Folge am 3.10.2017 die Gesellschafteränderung im Firmenbuch eingetragen. Vor dieser Eintragung verfügte die Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum über keinen Anteil an der ***A GmbH***.

Die entsprechende Meldung der Anteilseinbringung gegenüber dem Finanzamt erfolgte mit Schriftsatz vom 12.10.2017.

Mit Schriftsatz vom 12.10.2017 stellte die Bf den Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe betreffend das Jahr 2017, wobei die Bf als Gruppenträgerin und die ***A GmbH***, sowie die ***Y GmbH*** als Gruppenmitglieder im Antrag genannt wurden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG kann der Stichtag auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrags rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtags die Meldung der Einbringung bei dem „für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt“ vorzunehmen, wenn keine Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung vorgenommen wird.

Nach § 9 Abs 1 KStG 1988 können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Die finanzielle Verbindung ist die materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe (*Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 120*).

Als finanziell verbundene Körperschaften gelten gemäß § 9 Abs 4 1. Teilstrich KStG 1988 solche, bei denen die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Gemäß § 9 Abs 5 KStG 1988 muss die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen.

„Nach § 9 Abs 8 KStG 1988 erstreckt sich die Gruppenbesteuerung 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.,

Gemäß § 9 Abs 9 KStG gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Meldung der Einbringung nach § 13 UmGrStG nicht fristgerecht erfolgt ist und die steuerliche Rückwirkung zum Stichtag 31.12.2017 nicht zustande gekommen ist. Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres 2017 lag daher nicht vor. Ebenso unstrittig ist, dass die materiellen Voraussetzungen hinsichtlich der Einbeziehung der ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018 vorliegen. Zu klären bleibt daher die Frage ob die formellen Voraussetzungen des § 9 KStG ebenfalls gegeben sind.

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das zuständige Finanzamt gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe mit einem Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO bescheidmäßig festzustellen. Es handelt sich dabei um eine bescheidmäßige Feststellung von rechtserheblichen Tatsachen (*Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock; Körperschaftsteuer: Kommentar, § 9 Rz 877 mwN*).

Gemäß § 9 Abs 9 TS 3 KStG gilt in den Fällen des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft, die die Voraussetzungen des § 9 Abs 2 KStG erfüllt, § 9 Abs 8 KStG für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß. Demzufolge kommt auch für neu eintretende Gruppenmitglieder in eine bereits bestehende Unternehmensgruppe das Antragsverfahren gemäß § 9 Abs 8 KStG zur Anwendung. Durch die Erweiterung der Gruppe sind im

„Ergänzungsantrag“ sämtliche erforderlichen Angaben betreffend des eintretenden Gruppenmitglieds zu machen. Dieser Ergänzungsantrag ist nach § 9 Abs 9 TS 3 KStG allerdings nur von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers sowie des neu eintretenden Gruppenmitglieds vor Ablauf des Wirtschaftsjahres des neu eintretenden Gruppenmitglieds zu unterfertigen (vgl. *Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar*, § 9 Rz 935 mwN).

Der nachträgliche Eintritt ist von einer bloßen nachträglichen „Verbesserung“ des Antrags zugunsten zusätzlicher Mitglieder zu unterscheiden. Der Gruppenantrag kann in jeder Lage des Verfahrens bis zu seiner Rechtskraft berichtigt bzw. angepasst werden. Der Gegenstand des Antrags darf dabei seinem Wesen nach nicht geändert werden die sachliche und örtliche Zuständigkeit muss gewahrt bleiben. Daher ist bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides eine Erweiterung der Gruppe ohne neuen Antrag möglich. Aufgrund einer nachträglichen Antragsänderung kann sich bei einer späteren Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft allerdings für diese ein späterer Beginn der Gruppenwirkungen ergeben (*Achatz/Post in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung*, § 9 Abs 8 Rz 25; *Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar*, § 9 Rz 936).

Genau dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Es handelt sich hierbei nämlich nicht um einen nachträglichen Eintritt einer Körperschaft in eine bestehende Gruppe, sondern um eine bloße nachträgliche „Verbesserung“ des Antrags zugunsten eines zusätzlichen Mitgliedes bzw. hinsichtlich der Aufnahme der ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018. Im Gegensatz zu einem nachträglichen Eintritt einer Körperschaft iSd § 9 Abs 9 TS 3 KStG wurde auch bereits ein Antrag auf die Aufnahme der ***A GmbH*** in die Gruppe gestellt (Antrag vom 12.10.2017). Nach der hA ist eine solche „Verbesserung“ bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides möglich. Wie oben ausgeführt kann sich bei einer späteren Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft für diese ein späterer Beginn der Gruppenwirkungen ergeben. Dies muss auch für den Fall gelten, dass die finanzielle Verbindung erst zu einem späteren Zeitpunkt gegeben ist. Eine Wesensänderung des ursprünglichen Antrages liegt demnach nicht vor.

Wird der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Folge gegeben, ist der Erstfeststellungsbescheid wie auch der Abweisungsbescheid aufzuheben und ein neuer Gruppenfeststellungsbescheid zu erlassen (vgl. *Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG*, § 9 Rz 173).

Grundsätzlich muss zwar, wie das Finanzamt ausführt, bei Abweisung einer Unternehmensgruppe ein neuerlicher Antrag für das Folgejahr gestellt werden, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass der abgewiesene Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe automatisch für das nächste Jahr gilt. Im vorliegenden Fall wurde jedoch

die Unternehmensgruppe nicht zur Gänze abgewiesen und der Gruppenfeststellungsbescheid mit Beschwerde angefochten. Der Wille der Bf als Gruppenträgerin und der ***A GmbH*** auf Aufnahme der ***A GmbH*** in die Gruppe ab dem Jahr 2018 geht schon aus den eingebrachten Beschwerden der Bf und der ***A GmbH*** (GZ RV/6100502/2017) hervor.

Der Argumentation des Finanzamtes, dass im Falle eines verspäteten Gruppenantrages ein neuer Antrag für das folgende Jahr fristgerecht zu stellen sei, kann entgegengehalten werden, dass der Gruppenantrag aus dem Jahr 2017 nicht verspätet war. Es handelt sich dabei auch nicht um einen Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden, sondern liegt eine nachträgliche Verbesserung des ursprünglichen Gruppenantrages im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor.

Aufgrund des vorhandenen Gruppenantrages vom 12.10.2017 iVm mit der Beschwerde und dem Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen ist der Gruppenfeststellungsbescheid dahingehend abzuändern, dass die ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018 in die Gruppe einzubeziehen ist. Der Beschwerde ist daher stattzugeben.

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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage gibt es – soweit ersichtlich - keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Aus diesem Grund ist die Revision zuzulassen.

Salzburg, am 2. Februar 2024