

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden X, die Richterinnen Richterinnen Y, die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rabel & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, und Puntigam Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, ***Bf2-Adr***, und ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch Rabel & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, und Puntigam Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, ***Bf2-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Februar 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. Jänner 2023 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2022, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Oktober 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Z. zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2022 stellte die Beschwerdeführerin 1 (Gruppenträger, GT) (Bf.) den Antrag auf Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe (GT + 12 GM) um ein weiteres Gruppenmitglied (Bf. 2, GM). Beigeschlossen waren das vom Geschäftsführer R.F. unterfertigte Organigramm und die ausgefüllten amtlichen Vordrucke G 1, G 2 und G 4).

Die Vordrucke haben folgendes Aussehen:

1. Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe
(Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988

(G 1)

Finanzamt (Gruppenträger) (X)
Finanzamt Österreich
Postfach 160, 1000 Wien

FAO - Postfach 200
P.A. 23. DEZ. 2022
Bezeichnung des Gruppenträgers
Zutreffendes bitte ankreuzen!

Engangswort
Rechts/Tax

Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 (X)

Es wird beantragt das Bestehen einer Unternehmensgruppe (id § 9 KStG 1988 für den/die angeführten Gruppenträger und die angeführten Gruppenmitglieder mit Wirkungsbeginn festzustellen ab der/den Veranlagung/en

☒ Ein Steuerantrag wurde zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern vereinbart (X)

Bitte ein Organigramm über die Unternehmensgruppe beilegen!

☒ Die inländischen Gruppenmitglieder und der Gruppenträger sind ausschließlich kleine und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des § 221 Abs. 1 und 2 HGB. (X)

☐ Es besteht die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 244 i. V. m. § 246 HGB.

Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter in einer Beteiligungsgemeinschaft

Laufende Nummer (Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter) (X)
Bezeichnung der Firma
Firmenbuchnummer/Registernummer
Rechtsform
☒ Unbeschränkt steuerpflichtig
☐ Beschränkt steuerpflichtig
☐ Doppelbesteuerung
Zuständiges Finanzamt
Österreich
☒ Als alleiniger Gruppenträger ☐ Als Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft (Führen Sie bitte Hinderbelegte im Formular G 1a an.)

Gesellschaftsform
Gesellschaftsform
Steuernummer
Bezugsdatum (TT.MM.JJJJ)
11.12.2022

Gesetzliche Vertreter (Organe) des Gruppenträgers/der Zweigniederlassung des ausländischen Gruppenträgers/des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft

Datum (TT.MM.JJJJ)*	Name	Unterschrift des gesetzlichen Vertreters
22.12.2022		

*) Datum der Unterschriftabsetzung

G 1 Sonderformular für Freizone

G 1, Seite 1, Version vom 24.04.2021

2. Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2022 (G 2)

Finanzamt (Gruppenträger) Finanzamt Österreich Postfach 260, 1000 Wien		P.A. Postfach 260 19 P.A. 2.3.02.2022		Eingangsvermerk	
Steuernummer des Gruppenträgers		Referat/Team			

Zutreffendes bitte ankreuzen!

Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied)

gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ⁹² mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr Jahr 2022

☒ **Gruppenmitglied** ⁹³

☐ **Gruppenmitglied als Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft**

☐ **Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenmitgliedsbene**

Laufende Nummer (Inländisches Gruppenmitglied/Hauptbeteiligter)		Laufende Nummer (Minderbeteiligter)	
15			
Bezeichnung der Firma			
[Redacted] GmbH			
Firmenbuchnummer/Registernummer		Rechtsform	
FN 40 [Redacted]		GmbH	
☒ Unbeschränkt steuerpflichtig			
Bisher zuständiges Finanzamt		Steuernummer	Bilanzstichtag (TT.MM.JJJJ)
Österreich		2482796	31.12.2022

Führen Sie bitte weitere Minderbeteiligte in zusätzlichen Formularen G 2 an.

Gesetzliche Vertreter (Organe) des (hauptbeteiligten) Gruppenmitgliedes

Datum (TT.MM.JJJJ)*	Name	Unterschrift des gesetzlichen Vertreters
22.12.2022	F. [Redacted] R. [Redacted]	[Redacted]

*) Datum der Unterschriftsleistung

 **G 2** Bundesministerium für Finanzen

22.12.2022
Datum, Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers

G 2, Seite 1, Version vom 24.04.2007

3. Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Finanzielle Verbindung des Gruppenträgers gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 (G 4))

Finanzamt (Gruppenträger) Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien	FAO - Postfach 260 (10) Eingangskennmerk P.A. 23. DEZ. 2022
Steuernummer des Gruppenträgers	Referat/Team

Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe
(Finanzielle Verbindung des Gruppenträgers) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988

Beschreiben Sie die finanzielle Verbindung beginnend von der obersten Stufe (Gruppenträger) zur jeweils niedrigeren Stufe.
Dem Gruppenträger wird auf Grund ausreichender finanzieller Verbindung des Ergebnisses zugerechnet:

Der Gruppenträger
(die Zweigniederlassung bzw. bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft: der Hauptbeteiligte) ☒ 24

Laufende Nummer aus G 1, Firma
1. GmbH

Ist finanziell verbunden mit ☒ 25

Firma (Bitte zusätzlich laufende Nummerierung aus G 2 oder G 3 einführen)
15. GmbH

In Form einer (Mehrfaches Ankreuzen möglich) ☒ 26

☒ a) **unmittelbaren Beteiligung** im Ausmaß von 100,00 % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital seit 28.10.2021
Datum
Bei Abweichen der Stimmrechtsbeteiligung: Ausmaß von _____ % an den Stimmrechten seit _____ Datum

☐ b) **mittelbaren Beteiligung** über ein/(mehrere) Gruppenmitglied/er ☒ 27
mittelbare Beteiligung über ein/(mehrere) Gruppenmitglied/er mit der Laufenden Nummer _____ im Ausmaß von _____ % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital des Gruppenmitgliedes, das die mittelbare Beteiligung vermittelt.
Bei Abweichen der Stimmrechtsbeteiligung: Ausmaß von _____ % an den Stimmrechten.
☐ weitere mittelbare Beteiligung über ein/(mehrere) Gruppenmitglied/er mit der Laufenden Nummer _____ im Ausmaß von _____ % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital des Gruppenmitgliedes, das die mittelbare Beteiligung vermittelt.
Bei Abweichen der Stimmrechtsbeteiligung: Ausmaß von _____ % an den Stimmrechten.
Bei zusätzlicher Zwischenschaltung einer Personengesellschaft bitte auch Punkt c) ausfüllen.

☐ c) **mittelbaren Beteiligung** über ein/(mehrere) Personengesellschaft/en im Ausmaß von _____ % ☒ 28
Firma, Steuernummer und Bezeichnung des für die Gewinnerzielung zuständigen Finanzamtes
Beteiligung der Personengesellschaft am Gruppenmitglied von _____ % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital.
Bei Abweichen der Stimmrechtsbeteiligung: Ausmaß von _____ % an den Stimmrechten.

☐ d) **Beteiligungsgemeinschaft**
Eigene Beteiligung im Ausmaß von _____ % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital bzw. an einer Personengesellschaft. Bei zusätzlicher mittelbaren Beteiligung bitte auch Punkt c) ausfüllen. ☒ 29
Bei Abweichen der Stimmrechtsbeteiligung: Ausmaß von _____ % an den Stimmrechten.
Laufende Nummer des Minderbeteil. _____ im Ausmaß von _____ % ☒ 30
Laufende Nummer eines weiteren/(mehrere) Minderbeteil. _____ im Ausmaß von _____ % ☒ 31
Beteiligung der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungsgesellschaft im Ausmaß von _____ %.

*) Weitere mittelbare Beteiligungen bzw. Minderbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft führen Sie bitte auf einem gesonderten Blatt an.

22.12.2022
Statt. Unterschrift des Vertreters des Gruppenträgers

G 4 Ausdrucken für Finanzamt

www.bmf.gv.at

Weiters war dem Schriftsatz eine Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung vom 22. Dezember 2022 zwischen der Bf. 1 (GT) und der Bf. 2 (neues GM) angeschlossen. Unter Punkt 1 (Präambel) ist Folgendes ausgeführt:

„Der Gruppenträger und das Gruppenmitglied haben eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gebildet und einen Gruppenantrag im Sinne des § 9 Abs. 8 KStG an das zuständige Finanzamt gestellt. ...“

Im angefochtenen Bescheid vom 10. Jänner 2023 wurde der Antrag auf Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2022 vom 22. Dezember 2022 (eingelangt am 23. Dezember 2022) zurückgewiesen.

In seiner Begründung führte er u.a. Folgendes aus:

„ ...

Das eingereichte G 1- Formular weist in den für die Unterfertigung des Gruppenträgers vorgesehenen Feldern keine Unterschrift auf. Weiters weist das eingereichte G 2 - Formular in den für die Unterfertigung des Gruppenmitglieds vorgesehen Feldern keine Unterschrift auf.

Das eingereichte G 2 bzw. das eingereichte G 4 - Formular wurde lediglich an der dafür vorgesehenen Stelle vom Gruppenträger unterschrieben.

Rechtliche Würdigung:

§ 9 Abs. 8 KStG 1988 idgF 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.*

(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.*

§ 85 BAO lautet auszugsweise:

(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.

Gegenständlich war der Antrag auf Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe zurückzuweisen, da auf dem Formular G 1 die Unterfertigung des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers sowie auf dem Formular G 2 die gesetzliche Unterfertigung des Gruppenmitglieds fehlt.

Rechtlich gesehen ist vorerst darauf zu verweisen, dass bei Vorliegen aller gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 9 KStG 1988 die Unternehmensgruppe nicht automatisch entsteht. Es bedarf vielmehr der formalen Anwendungsvoraussetzung eines schriftlichen Gruppenantrags, wobei die inhaltlichen Vorgaben des Gruppenantrags in § 9 Abs. 8 KStG 1988 geregelt sind. Dabei ist mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl. I Nr. 99/2007) eine „Klarstellung“ dahingehend erfolgt, dass bei der Stellung des Gruppenantrags die vom Bundesministerium für Finanzen aufgelegten amtlichen Formulare zu verwenden sind (vgl. ErläutRV 270 BlgNR 23. GP, 10; BFG vom 02.06.2021, RV/7103897/2020).

Gemäß § 9 Abs. 9 TS 3 KStG 1988 gilt in den Fällen des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft, in eine bestehende Unternehmensgruppe § 9 Abs. 8 KStG 1988 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 1988 zur Anwendung (vgl. Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock(Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (26. Lfg 2015) 10. Änderungen der Unternehmensgruppe (§ 9 Abs. 9 KStG) Rz 935).

Die Formulare für den Gruppenantrag sind in Form eines „Baukastensystems“ zusammengestellt. Die Antragsbestandteile sind hierbei in verschiedenen Formularen aufgeteilt, diese gelten auch für den Antrag auf die Erweiterung der Gruppe. Für den vorliegenden Fall sind das insbesondere die Formulare G 1 hinsichtlich des Gruppenträgers, G 2 hinsichtlich des Gruppenmitglieds und G 4 hinsichtlich der finanziellen Verbindung des Gruppenträgers.

Gegenständlich wurde für den Antrag auf Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe das Formular G 1 beigelegt, allerdings ohne entsprechende Unterfertigung durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988.

Die Unterschrift des Gruppenträgers auf dem Formular G 1 hat nämlich eine Doppelfunktion, nämlich einerseits als Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO und andererseits als Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 (vgl. Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 33). Bei der Unterschrift des Gruppenträgers auf den vorgelegten Formularen G 2 und G 4 handelt es sich „nur“ um Unterschriften gemäß § 85 Abs. 2 BAO, nicht jedoch um die gesetzlich geforderte Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 (vgl. Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 33).

Darüber hinaus fehlt auf dem eingereichten G 2 - Formular die Unterfertigung des Gruppenantrags iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 durch die gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitglieds.

Die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften ist — im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des § 9 Abs. 8 KStG 1988 - 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 (vgl. BFG vom 25.03.2016, RV/2101685/2015).

Laut der Literatur (zB Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 29 ff; Mitterlehner, Was ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? - Umfangreiche Fallstricke bei den Formvorschriften des § 9 Abs. 8 KStG, SWK 35-36/2016, S. 1517 ff; Renner, Unternehmensgruppe: Eigenhändig unterfertigter Gruppenantrag als materiell-rechtliche Voraussetzung, GES 2016, 314 ff) und Rechtsprechung (zB BFG vom 02.06.2021, RV/7103897/2020; BFG vom 25.03.2016, RV/2101685/2015) handelt es sich beim Fehlen der Unterfertigungen des Gruppenträgers auf dem G 1- Formular, sowie beim Fehlen der jeweiligen Unterfertigung des Gruppenmitglieds auf den G 2- Formularen um einen materiellen Mangel, wobei hinsichtlich einem solchen materiellen Mangel keine Mängelbehebung iSd § 85 Abs. 2 BAO möglich ist. Das ursprüngliche Fehlen der Unterfertigungen des Gruppenträgers sowie der Gruppenmitglieder führt daher zu einem Zurückweisen des Gruppenantrags (dazu ausführlich Urtz, GES 2008, 32 f).

Da gegenständlich die Unterfertigungen iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers sowie des gesetzlichen Vertreters des Gruppenmitglieds fehlen, war der Antrag ohne Mängelbehebungsverfahren zurückzuweisen.

...“

Am 10. Februar 2023 überreichten die Bf.1 und die Bf. 2 gleichlautende Beschwerden und

fürten Folgendes aus:

„ ...

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da die belangte Behörde

- *den gegenständlichen Gruppenantrag nicht antragsgemäß erledigt hat bzw. rechtswidriger Weise zurückgewiesen hat, zumal meines Erachtens von einem mängelfreien Gruppenantrag auszugehen ist, welcher die Voraussetzungen des § 9 KSG erfüllt und daher weder ein Mängelbehebungsauftrag gem. §§ 85 Abs. 2 BAO iVm § 9 KStG erforderlich noch eine Zurückweisung gerechtfertigt ist.*

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, da die belangte Behörde

- *unter Verletzung des § 9 KStG es unterlassen hat, den gegenständlichen Gruppenantrag ordnungsgemäß zu erledigen bzw. eine Gruppe gem. § 9 KStG antragsgemäß festzustellen und dadurch die gegenständlichen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet hat.*

Wir stellen daher den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Erweiterung einer bestehenden Gruppe gem. § 9 KStG antragsgemäß festzustellen.

Weiters stellen wir an das Finanzamt die Anträge,

- (1.) auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie*
- (2.) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie*
- (3.) auf Nichtvornahme einer Beschwerdevorentscheidung durch die belangte Behörde gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO*

BEGRÜNDUNG:

1. Sachverhalt:

Im gegenständlichen Anbringen vom 22.12.2022 wurde die Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe bestehend aus dem Gruppenträger der Bf.1 GmbH, dem Gruppenmitglied der GM (..) um die Bf. 2 GmbH beantragt (siehe Beilage ./A).

Das gegenständliche Anbringen (Gruppenantrag, siehe Beilage ./A) besteht aus den nachfolgend an geführten und in der Folge näher erläuterten Unterlagen (lit. a. bis d.), welche per Einschreiben und vorab per Fax in einem Konvolut an die belangte Behörde (eingelangt am 23.12.2022) übermittelt wurden:

a. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 22.12.2022 (Betreff: „Antrag auf Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe - Eintritt Körperschaft“)

*b. Organigramm der Gruppenvereinbarungen der ***Bf1*** et al vom 22.12.2022 (unterfertigt)*

c. Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung vom 22.12.2022 (unterfertigt)

d. G1, G2 und G4 Formular unterfertigt am 22.12.2022

Die Unterlagen lit. b.) bis d.) wurden von Herrn R.F., dem gesetzlichen Vertreter der Bf. 1 GmbH und der Bf. 2 GmbH, firmenmäßig am 22.12.2022 in einem Schwung unterfertigt.

*Ad b.) Beschreibung des Organigramms der Gruppenvereinbarung der ***Bf1*** et al*

Das Organigramm wurde überschrieben mit dem Titel:

„Organigramm der Gruppenvereinbarung zwischen der Bf. 1 GmbH, GM ... und Bf. 2 GmbH“ (siehe Beilage ./A).

In der darunter befindlichen graphischen Darstellung (Organigramm) wurden die einzelnen Ober- und Untergesellschaften als Rechtecke dargestellt, welche dann mit Hilfe von Pfeilen in Beziehung gesetzt wurden (Pfeil von der Ober- zur Untergesellschaft).

Innerhalb dieser Rechtecke wurden linksbündig, untereinander die Firma und die Steuernummer der einzelnen Körperschaft angegeben. Darunter wurde noch zusätzlich das Ausmaß der Beteiligung der (Konzern-)Obergesellschaft bzw. beim Gruppenträger von Hr. R.F. angeführt.

Rechtsbündig oben, daher in der oberen rechten Ecke des Rechtecks, wurden die einzelnen Körperschaften mit einer laufenden Nummer von 1 bis 15 gekennzeichnet, wobei die Bf. 1 GmbH mit der laufenden Nummer 1 und die Bf. 2 GmbH mit der laufenden Nummer 15 versehen wurde.

Auf der zweiten Seite des Organigramms wurde unter Bezugnahme auf diese laufenden Nummern die Firma, die Adresse, die Firmenbuchnummer, die Steuernummer und die Funktion in der Gruppe (GT als Gruppenträger und GM als Gruppenmitglied) der diesbezüglichen Körperschaft angegeben. Überdies nimmt das Organigramm mit Hilfe dieser laufenden Nummer Bezug auf die Formulare G1, G2 und G4, da auch in diesen Formularen sowohl Gruppenträger als auch das neue Gruppenmitglied mit derselben laufenden Nummer gekennzeichnet wurden (das G1 Formular weist den Gruppenträger mit der laufenden Nummer 1, G2 Formular weist das Gruppenmitglied mit der laufenden Nummer 15 und das G4 Formular weist sowohl den Gruppenträger mit der laufenden Nummer 1 als auch das Gruppenmitglied mit der Nummer 15 aus).

Nachfolgend hat Herr R.F. unten, mittig, firmenmäßig auf einer Unterschriftenzeile unterschrieben, welche darunterliegend mit „Geschäftsführer F.R., geb. xx.04.1988“ gekennzeichnet wurde. Links daneben wurde als Ort und Datum „Graz, am 22.12.2022“ angegeben.

Ad c.) Beschreibung Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung vom 22.12.2022

Auf dem Deckblatt dieser Vereinbarung wurde angegeben, dass eine „Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung“ zwischen der Bf. 1 GmbH als Gruppenträger und die Bf. 2 GmbH als Gruppenmitglied abgeschlossen wird, wobei Firmenbuchnummer, Sitz, Geschäftsanschrift der jeweiligen Konzerngesellschaft zusätzlich angegeben wurden.

Auf der nächsten Seite wird zu Beginn in einer Präambel (Punkt I.) darauf hingewiesen, dass der Gruppenträger und das Gruppenmitglied eine Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG gebildet haben und ein diesbezüglicher Antrag gem. § 9 Abs. 8 KStG an das zuständige Finanzamt gestellt wurde.

Danach wird im Punkt II. „Rechtsverhältnisse“ angegeben, dass die Bf. 1 GmbH zu 100% an der Bf. 2 GmbH beteiligt ist.

...

Auf der letzten Seite wurde nach dem Vertragstext Ort und Datum „Graz, 22.12.2022“ eingefügt. Darunter unterfertigte Herr R.F. firmenmäßig zwei Mal auf gesondert ausgewiesenen Unterschriftenzeilen, einmal fett überschrieben mit „Bf. 1 GmbH“ und einmal fett überschrieben mit „Bf. 2 GmbH“, wobei beide Unterschriften mit „Geschäftsführer F.R., geb. xx.04.1988“ gekennzeichnet wurden.

Ad d.) Beschreibung der G1, G2 und G4 Formulare unterfertigt am 22.12.2022

Teil des gegenständlichen Abringens (gemeint: Anbringens) sind überdies die vollständig ausgefüllten Formulare G1, G2 und G4. Herr R.F. unterfertigte diese Formulare ausschließlich auf den rechts unten angeführten Unterschriftenzeilen des G2 und des G4 Formulars, da er die eingerahmten Unterschriftsfelder im G1 und G2 übersehen hat bzw. dies auf Grund einer leichten Sorglosigkeit der steuerlichen Vertretung nicht aufgefallen ist. Laut Formularvordruck der Finanzverwaltung werden diese von Herrn F. vorgenommenen Unterschriften zwar dem Gruppenträger zugewiesen, jedoch unterfertigte Herr F. diese Formulare firmenmäßig in der Funktion als gesetzlicher Vertreter beider Konzerngesellschaften.

Im G1 Formular (Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe - Gruppenträger gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988) wurde angekreuzt, dass ein Steuerausgleich zwischen dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied vereinbart wurde und die inländischen Gruppenmitglieder und der Gruppenträger ausschließlich kleine und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind. Zusätzlich wurde angegeben, dass die Bf.1-GmbH Gruppenträger und unbeschränkt in Österreich steuerpflichtig ist, dass ihr zuständiges Finanzamt, das Finanzamt Österreich, ihre Steuernummer Bf. 1 xxx/yyyy und ihr Bilanzstichtag der 31.12.2022 ist. Überdies wurde im G1 Formular der Name des gesetzlichen Vertreters der Bf. 1 GmbH (R.F.) angeführt und das Datum der Unterschriftsleistung mit 22.12.2022 angegeben.

Des Weiteren wurde dem gegenständlichen Anbringen das vollständig ausgefüllte Formular G2 (Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe - Gruppenmitglied - gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988) beigelegt.

In diesem Formular wurde u.a. angeführt, dass die Bf. 2 GmbH Gruppenmitglied ist, die laufende Nummer 15 hat, die Firmenbuchnummer xxxxxxv ist, die Rechtsform einer GmbH hat, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, das zuständige Finanzamt, Finanzamt Österreich ist, die Steuernummer yyy/yyyy ist, der Bilanzstichtag der 31.12.2022 ist, ihr gesetzlicher Vertreter R.F. ist und ihr gesetzlicher Vertreter mit 22.12.2022 unterschrieben hat.

Des Weiteren wurde dem gegenständlichen Anbringen das vollständig ausgefüllte Formular G4 (Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988) beigelegt, welches unter Angabe des Datums (22.12.2022) vom gesetzlichen Vertreter der Bf. 1 GmbH R.F. firmenmäßig unterfertigt wurde. In diesem Formular wurde u.a. angegeben, dass unter Verweis auf das beigelegte und ausgefüllte G1 Formular (laufende Nummer 1 aus G1 und Firma) und die Bf. 1 GmbH Gruppenträger ist, dass die Steuernummer der Bf. 1 GmbH xxx/xxxx ist, dass die Bf. 1 GmbH mit der Bf. 2 unter Verweis auf das vollständig ausgefüllte und unterfertigte, beigelegte G2 Formular (laufende Nummer 15 aus G2 und Firma) unmittelbar zu 100% am Stammkapital seit 28.10.2021 finanziell verbunden ist (siehe Beilage ./A).

2. Rechtswidrigkeit gem. § 9 KStG

§ 9 Abs. 8 KStG 1988 in der geltenden Fassung lautet:

...

§ 9 Abs. 8 KStG 1988 in der Fassung vor dem AbgSiG 2007 lautet;

...

§ 85 Abs. 2 BAO in der geltenden Fassung lautet:

...

Ad. „Gruppenantrag“ iSd § 9 Abs. 8 KStG:

Bei der Neuregelung der Gruppenbesteuerung im Rahmen des StReformG 2005, 57/2004 verfolgte der Gesetzgeber nach den Gesetzesmaterialien das Ziel, im Sinne von Best-Practice die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle in einem attraktiven Gesamtkonzept zusammen zu führen. Angeführt wurden u.a. folgende Ziele: 1. Möglichst breiter Zugang zur Gruppe, 2. Vereinfachung des Zugangs zur Gruppe, 3. Möglichst einfache Handhabung, 4. Vermeidung von Missbrauchsanfälligkeiten, 5. Gemeinschaftskonforme Regelung (RV 451 S. 6).

Nach dem Wortlaut und den Gesetzesmaterialien stellt der Gruppenantrag „lediglich ein formales Erfordernis“ für das steuerliche Wirksamwerden der Gruppe in Form eines „schriftlichen Antrags zur Gruppenbildung“ dar (RV 451S. 28). Nach der Literatur wird der

Antrag als rein formale Anwendungsvoraussetzung betrachtet (Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Unternehmensgruppen Rz 522).

Nach den Gesetzesmaterialien ist es durch den Gruppenantrag möglich, die Gruppenmitglieder nach freier Wahl festzulegen (RV 451 S 6).

Es handelt sich bei dem Antrag um einen verfahrensrechtlichen Akt (Anbringen im Sinne der § 85 ff BAO), über welchen gegenüber allen Körperschaften, die den Antrag unterfertigt haben, gemäß § 9 Abs. 8 TS 6 mit Feststellungsbescheid zu entscheiden ist. Aus zivil- bzw. gesellschaftsrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass dem Gruppenantrag regelmäßig eine zivil- bzw. gesellschaftsrechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, die die zivilrechtliche Willensbildung der einzubeziehenden Körperschaften zum Eingehen der Unternehmensgruppe widerspiegelt. Diese Vereinbarung ist vom Gruppenantrag als rein verfahrensrechtlicher Akt streng zu unterscheiden. Diese Unterscheidung ist deswegen von Bedeutung, weil der Gruppenantrag formale Anwendungsvoraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist, der Abschluss einer zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung - abgesehen von der Steuerausgleichsvereinbarung - jedoch nicht (Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Unternehmensgruppen Rz 526).

Mit dem AbgSiG 2007 wurde im 5. Teilstrich leg. cit. die Wortfolge „unter Verwendung des amtlichen Vordruckes“ eingefügt. In den Gesetzesmaterialien wird dazu ausgeführt: „Es soll klargestellt werden, dass der Gruppenantrag mittels des amtlichen Vordruckes zu stellen ist (RV 686 S. 17).“ Die übrigen Teilstriche wurden nicht geändert.

Aus § 9 Abs. 8 Teilstrich 3 und 4 leg. cit. ergibt sich, dass im Gruppenantrag folgende Angaben zu machen sind: Erstens ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist. Zweitens sind im Gruppenantrag die Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben. Bis zum Inkrafttreten des AbgSiG 2007 (BGBl I 2007/99) stellte es noch keinen formellen Mangel dar, wenn die erlassmäßig vorgeschriebenen Formulare G1 bis G4a, die sozusagen in Form eines „Baukastensystems“ die einzelnen Antragselemente widerspiegeln (vgl dazu KStR 2001 idF Wartungserlass 2006 Rz 1535 und die Hinweise zu den Formularen in Rz 1538; die derzeitige Version der Formulare stammt vom 27.4.2007), nicht verwendet wurden (Urtz in: Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Unternehmensgruppen Rz 532).

Nach Urtz (GeS 2008, 29 Heft 1 v. 1.1.2008) konnte vor dem AbgSiG 2007 die Angabe der Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie der Wirtschaftsjahre nicht nur auf den von der Finanzverwaltung dafür vorgesehenen Formularen, sondern auch auf anderen Formularen oder in einem Begleitschreiben zum Gruppenantrag erfolgen, ohne dass ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen gewesen wäre.

Ad. „unterfertigen“ iSd § 9 Abs. 8 KStG:

Laut den KStR Rz 1583 hat die Unterfertigung vom gesetzlichen Vertreter firmenmäßig zu erfolgen, wobei sich nach dem Firmenbuch richtet, wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat.

Nach Urtz (GeS 2008, 29 Heft 1 v. 1.1.2008, S. 5) ist die „Unterschrift“ durch den Gruppenträger gem. § 85 Abs. 2 BAO streng von der Unterfertigung durch den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder iSd der ersten beiden Teilstriche des § 9 Abs. 8 KStG zu unterscheiden, zumal ersterer Mangel ein rein formaler Mangel sei, welcher einem Mängelbehebungsauftrag zugänglich ist. Letzter stellt hingegen einen materiellen Mangel dar, bei dem ein Mängelbehebungsauftrag nicht möglich sei.

Der Charakter der fehlenden Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 erster und zweiter Teilstrich KStG ergäbe sich nach Urtz daraus, dass die Unterfertigung als äußerer Ausdruck der zivilrechtlichen Willensbildung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglieder aufzufassen sei. Dies ergäbe sich daraus, dass im Begutachtungsentwurf zum StReformG 2005 anstelle des Gruppenantrags noch ein „Gruppenvertrag“ vorgesehen war, der unterfertigt werden musste (das Wort „Gruppenvertrag“ wurde durch „Gruppenantrag“ ersetzt). Nach Urtz wäre daher die Verletzung eines materiellen Mangels einem Mängelbehebungsauftrag nicht zugänglich.

Erörterung der Rechtslage:

Fraglich ist, ob die Änderung des Teilstriches 5 leg. cit. im Rahmen des AbgSiG 2007 (Zusatz: „unter Verwendung des amtlichen Vordruckes“) im Sinne einer Änderung der materiellen Voraussetzungen der Teilstriche 1 und 2 leg. cit. zu verstehen ist und daher die materiellen Voraussetzungen im Sinne dieser Teilstriche nur dann gegeben ist, wenn die „Unterfertigungsvorgaben“ der Finanzverwaltung (Formulare G1 ff) erfüllt sind.

Gegen diese Interpretation sprechen meines Erachtens vor allem systematische Argumente, zumal eine Änderung nur in Form eines Zusatzes im Teilstrich 5 leg. cit. erfolgte, welcher gerade nicht als materielle Voraussetzung anzusehen ist. Eine Änderung der Teilstriche 1 und 2 leg. cit. - welche nach h.A. ausschließlich die materiellen Voraussetzungen beinhalten - erfolgte dagegen nicht.

Auch spricht meines Erachtens die Absicht des Gesetzgebers gegen eine solche Interpretation, da man mit dieser Regelung vor allem einen möglichst breiten Zugang zur Gruppe bzw., eine Vereinfachung des Zugangs zur Gruppe im Sinne einer möglichst einfachen Handhabung der Regelung erreichen wollte. Das „Abhängig-Machen“ der materiellen Voraussetzungen von der exakten Erfüllung der von der Finanzverwaltung vorgegeben Formularvorgaben würde diesem Zweck eindeutig zuwiderlaufen. Im Falle einer Änderung dieser Formularvorgaben könnte die Finanzverwaltung mit einem Schlag materiellen Voraussetzungen der Gesetzesbestimmung

ändern. Letzen Endes sprechen daher auch systematische Argumente im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation gegen eine solche Auslegung.

Diese Auslegung würde überdies der Bestimmung eine formalgesetzliche Delegation unterstellen, da der Finanzverwaltung dadurch ein zu großer Handlungsspielraum übertragen würde (Unvereinbarkeit mit Art 18 B-VG, VfSlg 11.027/1986). Eine Auslegung, die nur gewisse Bestandteile der Formulare der Finanzverwaltung zur materiellen Voraussetzung erheben, sind meines Erachtens nicht haltbar, zumal dies gegen das verfassungsrechtlich verankerte Sachlichkeitsgebot bzw. Willkürverbot verstoßen würde (verfassungskonforme Interpretation). Des Weiteren sprechen auch die Erläuterungen zum AbgSiG 2007 dafür, dass es zu keiner Änderung der materiellen Voraussetzungen gekommen ist, zumal hier von einer Klarstellung und nicht von einer Änderung gesprochen wird.

Überdies sprechen meines Erachtens teleologische Argumente gegen eine solche Deutung, zumal eine nicht den Formularen der Finanzverwaltung entsprechende Unterfertigung ebenfalls als äußerer Ausdruck der zivilrechtlichen Willensbildung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern, eine Gruppe eingehen zu wollen, angesehen werden kann. Dies spricht meines Erachtens auch dafür, dass neben diesen Formularen beigebrachte Unterlagen für die Beurteilung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen der TS. 1 und 2 leg. cit. heranzuziehen sind. Des Weiteren ist es nicht nachvollziehbar, warum eine als Beilage zum Gruppenantrag übermittelte Gruppenvereinbarung nicht im Sinne eines äußeren Ausdrucks der zivilrechtlichen Willensbildung anzusehen ist. Dass der Begutachtungsentwurf zuerst vom Gruppenvertrag spricht, dies jedoch in der Regierungsvorlage auf Gruppenantrag abändert, zeigt eindeutig, dass man die Voraussetzungen vereinfachen wollte bzw. eine diesbezügliche Deregulierung anstrebte. Im Sinne des argumentum a minore ad maius müssten daher die Voraussetzung erst recht gegeben sein, wenn eine Vereinbarung i.S.d. Begutachtungsentwurfes als Beilage übermittelt wird (es wurden ja sogar die strengeren Voraussetzungen i.S.d. Begutachtungsentwurfs erfüllt).

Ad. Materielle Mangelhaftigkeit des Gruppenantrags:

Der „Gruppenantrag“ im Sinne des § 9 Abs. 8 leg. cit. umfasst entgegen der Rechtsansicht der Finanzverwaltung - wie oben dargelegt - meines Erachtens neben den beigebrachten Formularen G1 ff auch die damit übermittelten Beilagen. Bei Zugrundelegung dieser Ansicht kann von einer materiellen Mangelhaftigkeit nicht gesprochen werden, zumal bereits in den übermittelten (firmenmäßig unterfertigten) Beilagen in Verbindung mit den beigebrachten, ausgefüllten G1, G2 und G4 Formularen hervorgeht, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist (Teilstrich 3 leg. cit.), welche Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse bestehen sowie welche Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften haben. Eine Unterfertigung im Sinne der Teilstriche 1 und 2 leg. cit. ergibt sich bereits aus der beigelegten Gruppenvereinbarung,

sodass nicht von einer materiellen Mangelhaftigkeit des gegenständlichen Gruppenantrags gesprochen werden kann.

Bei Annahme der meines Erachtens nichtzutreffenden Rechtsansicht, der Gruppenantrag beschränke sich nur auf die beigebrachten G1 ff- Formulare bzw. die beigebrachten Beilagen wären bei der Beurteilung der materiellen Voraussetzungen nicht zu beachten, wären meines Erachtens die materiellen Voraussetzungen im gegenständlichen Sachverhalt trotzdem zu bejahen. Das G4 Formular, welches die Überschrift „Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (...) gemäß § 9 Abs. 8 KStG“ beinhaltet, wurde von Herrn R.F., dem gesetzlichen Vertreter beider Konzerngesellschaften, fristgerecht firmenmäßig unterfertigt. Dieses Formular nimmt direkt auf die Formulare G1 und G2 (unter Angabe der laufenden Nummer aus dem jeweiligen Formular) Bezug, sodass die Angaben, welche in diesen Formularen gemacht wurden, als integraler Bestandteil des G4 Formulars zu werten sind. Eine Unterfertigung dieser „Zusatzblätter“ zum G4 Formular ist daher meines Erachtens für das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen nicht beachtlich. Nachdem der gesetzliche Vertreter beider Gesellschaften dieselbe natürliche Person ist und die firmenmäßige Unterfertigung für beide Gesellschaften identisch ist, ist eine doppelte Unterfertigung meines Erachtens nicht erforderlich bzw. nicht im Sinne der oben dargelegten Rechtslage. Dies entspricht auch eindeutig dem Wortlaut der Bestimmung des Teilstrich 1 leg. cit., der als Vorgabe eine „firmenmäßige“ Unterfertigung des gesetzlichen Vertreters macht. Dieser Vorgabe wurde demnach eindeutig entsprochen, zumal nicht zusätzliche Voraussetzungen wie die richtige Platzierung der Unterschrift im Formular in dieser Bestimmung vorgegeben werden. Dass Herr R.F. die Formulare firmenmäßig in Doppelfunktion unterfertigte, wird auch daraus ersichtlich, dass er das Gruppen-Organigramm in der Funktion als Geschäftsführer unterfertigt hat, wobei nicht ersichtlich ist, für welche Gesellschaft die Unterfertigung genau erfolgte. Eine genaue Zuweisung hielt man anscheinend nicht für erforderlich, zumal er Geschäftsführer sowohl der Bf. 1 GmbH als auch der Bf. 2 GmbH ist und somit eine funktionelle Aufteilung nicht erforderlich war. In der Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung erfolgte zwar eine doppelte Unterfertigung, jedoch erfolgte dies auf Grund der zivilrechtlichen Qualität der Vereinbarung bzw. der Willenserklärungen, welche jedoch bei einem Gruppenantrag (siehe rechtliche Ausführungen oben) oder eben bei diesem Organigramm gerade nicht erforderlich ist. Auch wenn man dieser - von uns bestrittenen - Rechtsansicht folgt, sind meines Erachtens die oben angeführten Beilagen zumindest im Rahmen der Interpretation der auf den Formularen getätigten Unterschriften zu beachten, zumal diese auch gemeinsam am selben Tag von derselben Person in einem Schwung unterschrieben wurden und auch gemeinsam in einem Konvolut an die belangte Behörde übermittelt wurden. In Anbetracht des eindeutig aus der Gruppenvereinbarung hervorgehenden Willensentschlusses eine Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG zu bilden - dies wird auch ausdrücklich in der Präambel unter Bezugnahme auf den gegenständlichen Antrag ausformuliert - kann meines Erachtens eine derart einschränkende Interpretation, die Unterfertigung wäre ausschließlich in der Funktion des Gruppenträgers

vorgenommen, nicht erfolgen. Meines Erachtens müsste auch bei einer solchen - von uns bestrittenen - Rechtsansicht auch das Organigramm in den „Gruppenantrag“ einbezogen werden, zumal eine eindeutige Bezugnahme in Form der laufenden Nummern (1 für die Bf. 1 GmbH und 15 für die Bf. 2 GmbH) erfolgte und dieses somit auch als integraler Bestandteil des Gruppenantrags zu sehen ist.

Nachdem das Organigramm - wie oben ausgeführt - in Doppelfunktion unterfertigt wurde, ist meines Erachtens bereits durch dessen Unterfertigung den materiellen Anforderungen des § 9 Abs. 8 KStG entsprochen worden.

Auch bei Annahme der meines Erachtens nichtzutreffenden Rechtsansicht, eine Unterfertigung müsse doppelt - daher sowohl für die Bf. 1 GmbH als auch für die Bf. 2 GmbH - erfolgen, wären meines Erachtens die materiellen Voraussetzungen trotzdem zu bejahen. Das G2-Formular wurde vom gesetzlichen Vertreter der Bf. 2 GmbH bzw. in Doppelfunktion fristgerecht firmenmäßig unterfertigt. Die Unterfertigung erfolgte zwar nicht in dem von der Finanzverwaltung vorgesehenen Feld (eingerahmtes Feld überschrieben groß, fettgedruckt mit „Gesetzliche Vertreter (Organe) des (...) Gruppenmitgliedes“ und klein, nicht fettgedruckt überschriebenen in drei separate Spalten zergliedertes Eingabefeld „Datum der Unterschriftsleistung (TT.MM.JJJJ), Name, Unterschrift des Gesetzlichen Vertreters), jedoch wurde in das Feld „Datum der Unterschriftsleistung“ „22.12.2022“ und in dem Feld „Name“ „F.R.“ eingetragen. Die Unterfertigung erfolgte unter abermaliger Angabe des Datums („22.12.2022“) in dem darunter am rechten Rand befindlichen Unterschriftszeile, worunter in einer sehr kleinen Schriftgröße und nicht fettgedruckt „Datum, Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers“ geschrieben steht. Anzumerken ist zu dieser Formulargestaltung, dass diese auf Grund seines Aufbaus und seiner visuellen Darstellung sehr komplex und irreführend gestaltet wurde. Unter der sehr großen, fettgedruckten Überschrift „gesetzliche Vertreter (...) des Gruppenmitglieds“ befindet sich am rechten unteren Seitenrand die Unterschriftszeile, welche jedoch in einer sehr kleinen, nichtfetten Schrift als Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers zugewiesen wird. Dadurch wird der Eindruck vermittelt, dass bei der rechten unteren Unterschriftszeile der gesetzliche Vertreter des Gruppenmitglieds zu unterschreiben hat (arg.: Unterschriftszeile befindet sich direkt unter der großen fetten Überschrift „Gesetzlicher Vertreter (...) des Gruppenmitglieds“).

Noch dazu ist es absolut unüblich, dass die Finanzverwaltung in ihren Formularen (E1, K1 Formular etc.) eine zusätzliche Unterfertigung in einem solchen Eingabefeld verlangt. In der Regel erfolgt die Unterfertigung am rechten unteren Seitenrand. Eine Unterstellung durch die Finanzverwaltung, die Unterschrift auf diesem Formular sei in der Funktion des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers erfolgt und nicht in der Funktion des Gruppenmitglieds bzw. nicht in Doppelfunktion ist daher absolut nicht nachvollziehbar. Noch dazu ist ja in der Spalte unter der fetten, großen Überschrift „Gesetzlicher Vertreter (...) des Gruppenmitglieds“ das Datum der Unterschriftsleistung mit 22.12.2022 eingetragen.

Die reine Fehlplatzierung der Unterschrift, welche jedoch eindeutig ersichtlich in der Funktion des gesetzlichen Vertreters des Gruppenmitglieds bzw. in Doppelfunktion geleistet wurde, kann in Anbetracht der oben dargelegten Rechtslage meines Erachtens die materiellen Voraussetzungen nicht berühren (siehe oben bezüglich der Interpretation der Unterschrift). Meines Erachtens ist bei der diesbezüglichen Beurteilung u.a. auf die Auslegung von allgemeinen Geschäftsbedingungen iSd § 879 ABGB im Sinne eines rechtsübergreifenden Prinzips zurückzugreifen, wonach undeutliche Bestimmungen zum Nachteil desjenigen ausgelegt werden, der die Formulierung gewählt hat. Übertragen auf den Sachverhalt kann dieses Prinzip so umgedeutet werden, dass die durch die Finanzverwaltung vorgenommene unklare, unübersichtliche und irreführende Formulgestaltung nicht zum Nachteil der Parteien vorgenommen werden kann. Dies noch umso mehr, als aus dem Gesamtbild eindeutig erkennbar ist, dass die Unterfertigung in der Funktion des gesetzlichen Vertreters des Gruppenmitglieds bzw. in Doppelfunktion geleistet wurde, bzw. aus einem Versehen bzw. entschuldbaren Irrtum nicht die von der Finanzverwaltung vorgegebenen Unterschriftsfelder verwendet wurden.

Meines Erachtens führt das firmenmäßige Unterschreiben der von der Finanzverwaltung im G1 und G2 Formular mittig eingerahmten Unterschriftsfelder zu gar keiner „Unterfertigung“ im Sinne des Teilstrichs 1 und 2 leg. cit., zumal diese lediglich den Charakter einer Unterschriftsprobe haben, wie es z.B. bei der Musterzeichnung (Firmenbuchgericht) bzw. beim Verf 26 (BMF) anzufinden ist. Eine solche Unterschrift führt zu keinen Rechtsfolgen, sondern hat wie bei einer Beurkundung durch einen Notar eine lediglich absichernde Funktion. Eine „Unter“-fertigung hat, wie der Wortlaut schon sagt, unter dem Schriftsatz, daher im gegenständlichen Fall unter dem Anbringen (Gruppenantrag) zu erfolgen.

Dass die Unterschrift am unteren Rand zu erfolgen hat, hat den einfachen Grund darin, dass damit bezeugt wird, dass das gesamte Schriftstück vom Willen des Unterschreibenden umfasst ist und nicht nur z.B. die Hälfte des Schriftstücks. Die Ansicht der Finanzverwaltung, die Unterschrift könne überall angebracht werden, ist eindeutig nicht vom Wortlaut dieses Tatbestandsmerkmals umfasst bzw. ist meines Erachtens rechtswidrig. Die Vordrucke entsprechen daher meines Erachtens nicht den gesetzlichen Vorgaben des § 9 Abs. 8 leg.cit., wodurch bereits dem Grunde nach keine korrekte „Verwendung des amtlichen Vordrucks“ möglich ist. Der Umstand, dass eine korrekte „Verwendung des amtlichen Vordrucks“ durch die Finanzverwaltung vereitelt wird, darf aber nicht dazu führen, dass sich das Finanzamt einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Antrag verweigert bzw. den gegenständlichen Antrag zurückweist. Noch dazu hat der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall - wenn auch aus Versehen - zumindest intuitiv eine dem Teilstrich 1 und 2 leg. cit. Entsprechende „Unter“-fertigung vorgenommen.

In Anbetracht der oben dargelegten Gründe ist daher meines Erachtens davon auszugehen, dass der gegenständliche Antrag den materiellen Voraussetzungen des § 9 Abs. 8 leg. cit. genügt.

Ad. Formelle Mangelhaftigkeit des Gruppenantrags

Wie bereits oben ausgeführt, hatte das AbgSiG 2007 lediglich eine klarstellende Bedeutung, sodass nicht von einer Änderung der davor geltenden Rechtslage auszugehen ist. Für die Beurteilung der formellen Mangelhaftigkeit des gegenständlichen Antrags sind daher neben den Formularen G1, G2 und G4 auch die übermittelten Beilagen zu berücksichtigen. Eine Nichtverwendung der Formulare bzw. eine mangelhafte Verwendung führt demnach nicht unbedingt zu einem Mängelbehebungsauftrag.

Der im Teilstrich 5 leg. cit. eingefügte Zusatz „die Verwendung des amtlichen Vordrucks“ ist demnach lediglich eine Ordnungsvorschrift, dessen Missachtung - wie bereits vor dem AbgSiG 2007 - zu keiner formellen Mangelhaftigkeit führt. Nachdem die unterfertigten Unterlagen innerhalb der Monatsfrist des Teilstrich 5 leg. cit. an die belangte Behörde übermittelt wurden und die materiellen Voraussetzungen - wie bereits ausgeführt - erfüllt sind, ist meines Erachtens das gegenständliche Anbringen weder in materieller noch in formeller Hinsicht zu beanstanden, sodass einer antragsgemäßen Erledigung nichts im Wege steht.

Auch bei Annahme der meines Erachtens nichtzutreffenden Rechtsansicht, eine Verwendung der Formulare G1, G2 und G4 sei erforderlich bzw. die Nichtverwendung würde zu einer formellen Mangelhaftigkeit führen, wäre meines Erachtens dennoch davon auszugehen, dass das gegenständliche Anbringen sowohl in materieller als auch in formeller Hinsicht nicht zu beanstanden ist. Im gegenständlichen Anbringen wurden die gegenständlichen Formulare - wie bereits oben ausgeführt - ordnungsgemäß ausgefüllt, von dem gesetzlichen Vertreter der beteiligten Körperschaften firmenmäßig unterfertigt und der belangten Behörde nachweislich rechtzeitig übermittelt.

Ergebnis:

Die Beurteilung der formellen und materiellen Rechtmäßigkeit des Anbringens ist auf Grundlage des GESAMTEN eingebrachten Antrags samt Beilagen (von allen beteiligten Gesellschaften bzw. Geschäftsführern unterfertigten Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag) zu beurteilen.

Zweifelsfrei steht fest, dass sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied einen Gruppenantrag stellen wollten und dieser Wille von den stellvertretenden Personen, jeweils die gleiche Person, der Behörde gegenüber zum Ausdruck gebracht wurde.

Da im gegenständlichen Fall in einem Konvolut neben den vollständig ausgefüllten und firmenmäßig unterfertigten Formulare G1, G2 und G4 auch die firmenmäßig von beiden Konzerngesellschaften unterfertigte Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung und das

firmenmäßig unterfertigte Gruppenorganigramm, welches umfassende Erläuterungen enthält, rechtzeitig an die belangte Behörde übermittelt wurden, sind im gegenständlichen Antrag sowohl die formellen als auch die materiellen Voraussetzungen erfüllt, sodass die Zurückweisung rechtswidrig war bzw. dessen Aufhebung und eine antragsgemäße Erledigung zu erfolgen hat.“

Mit **Vorlagebericht vom 22. Februar 2023** wurde die Beschwerde – infolge Verzichts auf Erlassung einer Beschwerdeentscheidung – von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In diesem führte sie u.a. Folgendes aus:

„ ...

Dieser Ergänzungsantrag ist somit 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 (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (26. Lfg 2015), 10. Änderungen der Unternehmensgruppe (§ 9 Abs. 9 KStG) Rz 935 mwN).

Gegenständlich wurde dem Gruppenantrag zwar das G 1- Formular beigelegt, allerdings weist dieses Formular keine Unterschrift auf. Somit fehlt dem Antrag auf Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe die Unterfertigung iSd § 9 Abs 8 1. und 2. TS KStG 1988 des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers.

Die Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 des Gruppenträgers ist nämlich nur jene auf dem G 1 – Formular. Bei der Unterschrift des Gruppenträgers auf den vorgelegten Formularen G 2 und G 4 handelt es sich „nur“ um Unterschriften gemäß § 85 Abs. 2 BAO, nicht jedoch um die gesetzlich geforderte Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 (siehe dazu näher etwa Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 33).

Darüber hinaus fehlt auf dem eingereichten G 2 – Formular die Unterfertigung des Gruppenantrags iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitglieds.

Die Unterschrift am unteren Ende des Formulars ist eindeutig bezeichnet mit "Datum, Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers" und stellt, iSd obigen Ausführungen, keine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 dar.

Fehlt dem Gruppenantrag die Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 des Gruppenträgers oder des Gruppenmitglieds, handelt es sich um einen materiellen Mangel, wobei hinsichtlich eines solchen materiellen Mangels keine Mängelbehebung iSd § 85 Abs. 2 BAO möglich ist (idS zB BFG vom 02.06.2021, RV/7103897/2020; BFG vom 25.03.2016, RV/2101685/2015; Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 29 ff; Mitterlehner, Was

ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? - Umfangreiche Fallstricke bei den Formvorschriften des § 9 Abs. 8 KStG, SWK 35-36/2016, S. 1517 ff; Renner, Unternehmensgruppe: Eigenhändig unterfertigter Gruppenantrag als materiell-rechtliche Voraussetzung, GES 2016, 314 ff). Dies gilt gleichermaßen für den Antrag auf Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe.

Darüber hinaus ist das Vorbringen in der Beschwerde, wonach Herr R.F., der sowohl Geschäftsführer des Gruppenträgers als des vermeintlichen Gruppenmitglieds ist, und daher eine doppelte Unterfertigung für beide Gesellschaften nicht erforderlich ist, sondern mit einer Unterschrift für beide Unternehmen unterfertigt worden sei, nicht nachvollziehbar.

...

§ 61 Abs. 1 GmbHG bestimmt die rechtliche Selbstständigkeit der GmbH. Demnach hat die GmbH eine eigene Rechtspersönlichkeit und damit eigene Rechte und Pflichten. Aus dieser rechtlichen Verselbstständigung der GmbH ergibt sich die Trennung ihrer rechtlichen Sphäre (ihrer Rechte und Pflichten), von jener ihrer Gesellschafter oder des (Allein-)Gesellschafters, das sogenannte „Trennungsprinzip“ (vgl. Aicher/S.-F. Kraus/Spendel in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 61 Rz 2 ff (Stand 1.12.2022, rdb.at).

Gemäß § 18 Abs. 2 GmbH-Gesetz erfolgt die Zeichnung eines Geschäftsführers für die Gesellschaft in der Weise, dass „die Zeichnenden zu der Firma der Gesellschaft ihre Unterschrift hinzufügen.“ Bei dieser Vorschrift handelt es sich nach U. Torggler in: U. Torggler (Hrsg), GmbHG § 18, Rz 14 (Stand: 1.8.2014, rdb.at) um eine bloße Ordnungsvorschrift und bildet kein Gültigkeitserfordernis; deren Einhaltung sei aber im Hinblick auf die eindeutige Offenlegung und zur Verhinderung der Haftung eines Geschäftsführers aus Eigengeschäft empfehlenswert.

Herr F. hat auf dem G 2- Formular eindeutig und unstrittig nur über jenem Strich unterfertigt, bei welchem darunter "Datum, Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers" angeführt ist. Hieraus ergibt sich eindeutig, dass Herr F. auf diesem Formular nur für den Gruppenträger unterfertigt hat.

In dem auf der Mitte des Blatts vorgesehenen Feld mit der dick gedruckten Überschrift "Gesetzliche Vertreter (Organe) des (hauptbeteiligten) Gruppenmitglieds" findet sich nur das Datum: 22.12.2021 und der aufgedruckte Name F.R. Im dafür vorgesehenen Kästchen, betitelt mit "Unterschrift des gesetzlichen Vertreters" findet sich keine Eintragung oder Unterschrift.

Es ist somit nicht nachvollziehbar, wieso hier eine Unterschrift an der Stelle, welche mit „Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers“ gekennzeichnet ist, sowohl für den Gruppenträger als auch für das vermeintliche Gruppenmitglied erfolgen hätte sollen.

Dass für unterschiedliche Gesellschaften mehrere Unterfertigungen notwendig sind, ergibt sich klar aus dem oa. Trennungsprinzip und aus der Tatsache, dass jede Gesellschaft eine eigene juristische Person ist, welche gesondert und getrennt voneinander und von dahinterstehenden natürlichen Personen ist. Möchte ein Geschäftsführer für mehrere von ihm vertretene

Gesellschaften rechtsgeschäftlich handeln, hat er auch für jede Gesellschaft gesondert zu unterschreiben.

Offenbar ist es dem Geschäftsführer der beiden Gesellschaften auch bekannt, dass es für unterschiedliche Gesellschaften auch mehrere Unterfertigungen braucht, hat er doch die mitvorgelegte Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung gesondert einmal für den Gruppenträger und einmal für das vermeintliche Gruppenmitglied unterfertigt. Allerdings kann aus diesen Unterschriften auf der Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung keine Ableitung für den gegenständlichen Antrag getroffen werden, da § 9 Abs. 8 1. und 2. TS. KStG 1988 eindeutig von der Unterfertigung des Gruppenantrags an sich spricht, nicht etwaiger Vereinbarungen.

Für eine Auslegung, dass eine einzige Unterschrift von Herrn R.F. für mehrere unterschiedliche Gesellschaften gilt, bestehen somit keinerlei Anhaltspunkte oder rechtliche Möglichkeiten.

Das Vorbringen in der Beschwerde, wonach das G 4 - Formular den eigentlichen Antrag darstellt und die Formulare G 1 und G 2 nur "Zusatzblätter" dazu darstellen, kann unter Verweis auf die oa. Literatur und Judikatur ebenfalls nicht nachvollzogen werden (insbesondere BFG vom 02.06.2021, RV/7103897/2020; BFG vom 25.03.2016, RV/2101685/2015; Urtz, Der mangelhafte Gruppenantrag, GES 2008, 29 ff).

Auch stellen entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde, die Unterfertigungen des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers bzw. des Gruppenmitglieds in den Formularen G 1 und G 2 keine "Unterschriftsproben" dar, sondern sind nach der oa. Literatur und Judikatur die gemäß § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 gesetzlich geforderten Unterfertigungen, ohne deren ein Gruppenantrag nicht zulässig ist.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass dem Antrag die Unterfertigungen gemäß § 9 Abs. 8 1. und 2. TS KStG 1988 des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers bzw. des Gruppenmitglieds fehlen. Die Zurückweisung des Antrags erfolgte somit zu Recht.

...“

In ihrer **Stellungnahme (Replik) vom 30. August 2023** zum Vorlagebericht vom 22. Februar 2023 führte die Bf. Folgendes aus:

„Ad Sachverhalt (Seite 4 des gegenständlichen Vorlageberichts):

Die belangte Behörde gibt an, gegenständlicher Gruppenantrag sei nicht vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers bzw. des Gruppenmitglieds unterfertigt worden. Dies wird bestritten und ich verweise diesbezüglich auf die diesbezügliche Beschwerde betreffend die Zurückweisung des Gruppenantrags wonach sehr wohl eine Unterfertigung des Antrags erfolgte.

Ad Stellungnahme (Seite 4ff des gegenständlichen Vorlageberichts):

Im gegenständlichen Vorlagebericht wird ausgeführt, mangels Unterfertigung wäre die Monatsfrist nicht in Gang gesetzt worden und sei daher eine Wiedereinsetzung derselben rechtlich nicht möglich.

Dies wird bestritten und ich verweise diesbezüglich auf die Beschwerde betreffend die Zurückweisung des Gruppenantrags wonach sehr wohl eine Unterfertigung des Antrags erfolgte.

Nachdem die Feststellung über das Vorliegen dieser Unterfertigung und daher auch über das Vorliegen einer der Wiedereinsetzung zugänglichen Frist und damit der „rechtlichen Möglichkeit“ zur Wiedereinsetzung von dem Beschwerdeverfahren betreffend den Gruppenantrag abhängt und damit eine Vorfrage bildet, ist unseres Erachtens die sofortige Abweisung in Form einer endgültigen Erledigung.

Laut Vorlagebericht weist der gegenständliche Wiedereinsetzungsantrag alle gesetzlichen Vorgaben auf, sodass ein Mängelbehebungsauftrag nicht zu erlassen gewesen sei. Diesbezüglich verweisen wir darauf, dass im abweisenden Bescheid die belangte Behörde bemängelte, „im Antrag ist nicht angeführt, welches unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis Vorgelegen sein mag“. Die belangte Behörde äußert sich daher widersprüchlich zu den eigenen Angaben im Bescheid und handelt daher entgegen fundamentalen Verfahrensgrundsätzen (Treu und Glauben).

Nach den Ausführungen der belangten Behörde, wäre die mangelnde Unterfertigung nicht als unvorhersehbares bzw. unabwendbares Ereignis anzusehen. Dabei verweist die belangte Behörde u.a. auf ihre Ausführungen im Abweisungsbescheid, in welchen sie ohne Bezugnahme auf den gegenständlichen Sachverhalt verschiedene Rechtssätze des VwGH (Sorgfaltsmaßstab rechtskundige Parteienvertreter, Überwachungsverschulden ect.) auflistet, um danach festzustellen, dass aufgrund der Angaben im Antrag nicht von einem unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignis auszugehen ist. Im gegenständlichen Antrag wird darauf hingewiesen, dass es sich um eine entschuldbare Fehlleistung bzw. um leichte Fahrlässigkeit handelte, sodass laut den Angaben im Antrag die Voraussetzungen für den Wiedereinsetzungsantrag erfüllt sind. Die Ausführungen der belangten Behörde sind daher widersprüchlich bzw. nicht nachvollziehbar.

Laut dem VwGH ist ein Ereignis „unvorhergesehen“, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf ihr zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Die nicht an den vorgegebenen Stellen im Formular vorgenommene Unterfertigung stellt ein solches Ereignis dar, welches die Partei nicht einberechnet hat. Wie im Antrag bereits ausgeführt, hat Herr P. persönlich die Unterschriften kontrolliert und ist aus einer entschuldbaren Fehlleistung im Sinne eines minderen Grad des

Versehens der Fehler nicht aufgefallen, sodass er dieses Ereignis auch unter Bedachtnahme auf die zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen der belangten Behörde zum Überwachungsverschulden nicht nachvollziehbar, da laut Antrag die Kontrolle ja persönlich durch Herrn P. erfolgte. Auch sind die Ausführungen der Behörde dazu, dass der Umstand, dass die Formulare besonders gestaltet seien und jener, dass aufgrund von mangelnden oder fehlenden Unterfertigungen ungewollte Rechtsfolgen eintreten können, keinesfalls unvorhergesehen oder unabwendbar seien, nicht nachvollziehbar. Diese Umstände haben keinen Bezug zum gegenständlichen Sachverhalt und sind auch nicht Gegenstand des Antrags.“

In der mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung ergänzend zu ihrem bisherigen Beschwerdevorbringen noch Folgendes vor:

„§ 9 Abs 8 KStG 1988 ist unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass die Formularvorgaben G1, G2 und G4 – insbesondere die Unterschriftserfordernisse bloß formelle Ordnungsvorschriften darstellen. Eine starre Auslegung, die dem Ausschluss von der Gruppenbesteuerung zur Folge hätte, würde die effektive Ausübung der Niederlassungsfreiheit übermäßig erschweren.

Der Gruppenantrag umfasst neben den amtlichen Formularen auch die Beilagen zum (Organigramm), welches vom Geschäftsführer des Gruppenmitglieds sowie des Gruppenträger rechtswirksam unterzeichnet wurde. Da es sich im vorliegenden Fall um eine Erweiterung der Unternehmensgruppe handelt, ist aus unserer Sicht die nochmalige Übermittlung des Formulars G1, welches lediglich Daten zum Gruppenträger beinhaltet, nicht nötig, zumal dieses bereits bei der erstmaligen Gruppenbildung an das Finanzamt übermittelt wurde.“

Der Vertreter des Finanzamtes repliziert Folgendes:

„Aus § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 ergibt sich, dass bei einem nachträglichen Eintritt einer Körperschaft Abs. 8 sinngemäß gilt. Daher ist meines Erachtens auch für die Erweiterung einer bestehenden Unternehmensgruppe der amtliche Vordruck G1 abzugeben. Im Übrigen wird auf den angefochtenen Bescheid und den Vorlagebericht verwiesen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Wie dem Verfahrensgang bereits entnehmbar weisen die antragsgegenständlichen Vordrucke folgende Mängel auf:

1. Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe
(Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter)
gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 (**G 1**):

Der Antrag wurde vom gesetzlichen Vertreter **des Gruppenträgers** im vorgesehenen Unterschriftsfeld im eingerahmten „Kasten“ neben Datum und Namen des gesetzlichen Vertreters von diesem **nicht unterfertigt**.

2. Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2022 (**G 2**):

Der Antrag wurde vom gesetzlichen **Vertreter des Gruppenmitgliedes** im vorgesehenen Kastenfeld neben dem Datum und dem Namen des Vertreters **nicht unterfertigt**.

Der Antrag weist jedoch am Ende des Vordrucks Datum, Namen und **Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers** auf.

3. Die Vereinbarung über den Steuergleich führt unter Punkt 1 (Präambel) Folgendes aus:

„Der Gruppenträger und das Gruppenmitglied haben eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gebildet und einen Gruppenantrag im Sinne des § 9 Abs. 8 KStG an das zuständige Finanzamt gestellt. ...“

4. Das **Organigramm (Beilage zu G1)** der Gruppenvereinbarung zwischen der Bf. 1 GmbH, GM ... und Bf. 2 GmbH" hat folgendes Aussehen:

In der darunter befindlichen graphischen Darstellung (Organigramm) wurden die einzelnen Ober- und Untergesellschaften als Rechtecke dargestellt, welche dann mit Hilfe von Pfeilen in Beziehung gesetzt wurden (Pfeil von der Ober- zur Untergesellschaft).

Innerhalb dieser Rechtecke wurden linksbündig, untereinander die Firma und die Steuernummer der einzelnen Körperschaft angegeben. Darunter wurde noch zusätzlich das Ausmaß der Beteiligung der (Konzern-)Obergesellschaft bzw. beim Gruppenträger von Hr. R.F. angeführt.

Rechtsbündig oben, daher in der oberen rechten Ecke des Rechtecks, wurden die einzelnen Körperschaften mit einer laufenden Nummer von 1 bis 15 gekennzeichnet, wobei die Bf. 1 GmbH mit der laufenden Nummer 1 und die Bf. 2 GmbH mit der laufenden Nummer 15 versehen wurde.

Auf der zweiten Seite des Organigramms wurde unter Bezugnahme auf diese laufenden Nummern die Firma, die Adresse, die Firmenbuchnummer, die Steuernummer und die Funktion in der Gruppe (GT als Gruppenträger und GM als Gruppenmitglied) der diesbezüglichen Körperschaft angegeben. Überdies nimmt das Organigramm mit Hilfe dieser laufenden Nummer Bezug auf die Formulare G1, G2 und G4, da auch in diesen Formularen sowohl Gruppenträger als auch das neue Gruppenmitglied mit derselben

laufenden Nummer gekennzeichnet wurden (das G1 Formular weist den Gruppenträger mit der laufenden Nummer 1, G2 Formular weist das Gruppenmitglied mit der laufenden Nummer 15 und das G 4 Formular weist sowohl den Gruppenträger mit der laufenden Nummer 1 als auch das Gruppenmitglied mit der Nummer 15 aus).

Nachfolgend hat Herr R.F. unten, mittig, firmenmäßig auf einer Unterschriftenzeile für die unter den laufenden Nummern (1. – 15 aufgezählten GmbHs) unterschrieben, welche darunterliegend mit „Geschäftsführer F.R., geb. xx.04.1988“ gekennzeichnet wurde. Links daneben wurde als Ort und Datum „Graz, am 22.12.2022“ angegeben.

5. Im Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (finanzielle Verbindung des Gruppenträgers) gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 (**G 4-Formular**) wird die finanzielle Verbindung des Gruppenträgers mit dem neu eintretenden Gruppenmitglied (laufende Nummer 15) in Form einer unmittelbaren Beteiligung von 100% am Stammkapital seit 28. Oktober 2021 angegeben.

Diese Erklärung wurde vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers am 22. Dezember 2022 unterschrieben.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung ergibt sich in objektiver Hinsicht aus den am 22. Dezember 2022 vom Gruppenträger gestellten mangelhaften Anträgen, die in tatsächlicher Hinsicht von der Bf. nicht weiter bestritten werden.

In dieser Hinsicht bleibt – wie bereits die belangte Behörde unter Hinweis auf die frühere Erlasslage erwähnt - auszuführen, dass die Formulare in Form eines „Baukastensystems“ zusammengestellt sind (vgl. KStR 2013, Rz. 1583, Urtz, GeS 2008, 29, FN 3), was bedingt, dass die Formulare mit der höheren Nummer (hier: G 2, G 4) auf dem im Formblatt G 1 gestellten Grundantrag des Organträgers basieren, wobei die Antragsbestandteile auf die einzelnen Formulare aufgeteilt werden.

Es ist zwar richtig, wie die Bf. in ihrer Beschwerde vermeint, dass das Formular G 4 direkten Bezug auf Formular G 2 und G 1 nimmt, jedoch kann aus der bloßen Erklärung, dass der Organträger mit dem Organmitglied im entsprechenden Ausmaß finanziell verbunden ist, noch kein ausdrücklicher Gruppenantrag auf Aufnahme eines neuen Gruppenmitglied abgeleitet werden. Vielmehr dient er zum Nachweis des Vorliegens einer entsprechenden finanziellen Verbindung zum neuen Gruppenmitglied. Aus der Formulierung: „Der Gruppenträger ist finanziell verbunden mit 15. GM in Form einer unmittelbaren Beteiligung von 100% am Stammkapital seit 28. Oktober 2021“ ist lediglich abzuleiten, dass der Gruppenträger die entsprechende Erklärung abgibt. Ein „Antrag“ selbst wird damit (G 4) noch nicht gestellt, zumal dieser mit dem Antrag G 1 (Organträger) und Antrag G 2 verbunden ist.

Die Verknüpfung der Formulare G 4 mit G 2 und G 1 mit der Maßgabe, dass aus dem

unselbständigen Bestandteil (G 4) der Hauptantrag G 1) als ausreichend untermauert wird, kann dahingehend gedeutet werden, als damit der Gruppenträger seine Antragstellung eine Gruppe mit dem angeführten Gruppenmitglied bilden zu wollen. In formaler Weise wurde lediglich ein vom Gruppenträger nicht unterfertigtes Formular des Gruppenantrages am 22. Dezember 2022 überreicht. Somit liegt eine formalrechtlich noch rechtzeitige Antragstellung des Gruppenträgers mit dem Gruppenmitglied eine Gruppe bilden zu wollen, vor.

Die von der Bf. monierte „sehr komplexe und irreführende“ visuelle Darstellung und Formulargestaltung des G 2- Formblattes (Gruppenmitglied) wird nicht geteilt, zumal aus der grafischen Darstellung mit einem dreispaltigen Rahmen und ausdrücklicher Beschriftung der entsprechenden Abschnitte für jeden sorgfältigen Leser erkennbar ist, dass eine Zustimmungserklärung mit einer **Unterschrift des Gruppenmitglieds** (noch dazu in Fettschrift geschrieben) zu versehen ist, ohne die der Gruppenantrag nicht zustande kommen konnte. Das zusätzlich noch eine Unterschrift des Gruppenträgers (rechts unten am Ende des Formulars) vorgesehen ist, vervollständigt den Antrag auf Feststellung der Gruppe, zumal ein derartiger Antrag **nur vom Gruppenträger** gestellt werden kann. Gruppenmitglieder können keine entsprechenden Gruppenfeststellungsanträge selbständig stellen.

Der Basisantrag G 1 weist lediglich den dreispaltigen Teil für die Unterfertigung der gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers mit den entsprechenden Rahmen für die Unterschriften des gesetzlichen Vertreters (dritte Spalte) des Gruppenfeststellungsantrages auf. Da in der entsprechenden Spalte ein entsprechendes Feld für die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters vorgesehen ist, erübrigte sich am Ende der Seite (rechts unten) ein entsprechendes Unterschriftenfeld für den Gruppenträger, weil dieses überflüssig wäre. Dem verständigen Leser des Antrages muss daher auffallen, dass in der entsprechenden Spalte des Textrahmens eine entsprechende Unterschrift zu setzen sei. Da das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangt ist, dass der Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (G 4) nach seiner Titulierung ohnehin zum Ausdruck bringen wollte, dass der Gruppenträger eine Gruppe anstrebt, sind hierzu weitere Ausführungen entbehrlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsquellen

KStG 1988

§ 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.*

§ 9 Abs. 9 KStG 1988 lautet:

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.*

§ 85 BAO

(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.

3.1.2. Erwägungen

Vorerst ist darauf zu verweisen, dass bei Vorliegen aller gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 9 KStG 1988 eine Unternehmensgruppe nicht automatisch entsteht. Es bedarf vielmehr der formalen Anwendungsvoraussetzung eines schriftlichen Gruppenantrags, wobei die inhaltlichen Vorgaben des Gruppenantrags in § 9 Abs. 8 KStG 1988 geregelt sind.

Dabei ist mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl. I Nr. 99/2007) eine „Klarstellung“ dahingehend erfolgt, dass bei der Stellung des Gruppenantrags die vom Bundesministerium für Finanzen aufgelegten amtlichen Formulare zu verwenden sind (vgl. ErläutRV 270 BlgNR 23. GP, 10). Für den vorliegenden Fall sind das insbesondere die Formulare G 1 hinsichtlich des Gruppenträgers, G 2 hinsichtlich des Gruppenmitglieds und G 4 hinsichtlich der finanziellen Verbindung des Gruppenträgers.

Unstrittig war mit der Antragstellung vom 22. Dezember 2022 beabsichtigt, ein weiteres Gruppenmitglied, konkret GM, in die bereits bestehende Unternehmensgruppe aufzunehmen.

Gemäß § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 ist für den Fall des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft vorgesehen, dass die Vorgaben des Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß gelten.

Gemäß § 9 Abs. 8 erster Teilstrich KStG 1988 **ist der Gruppenantrag** von den gesetzlichen **Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften** zu unterfertigen. Aufgrund des Verweises in § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 ist diese Bestimmung auch auf die Fälle der Gruppenerweiterung sinngemäß anzuwenden.

Entscheidungswesentlich ist, dass das von der Bf. mit Antrag vom 22. Dezember 2022 eingereichte Formular G 2 nur vom R.L. gesetzlichen Vertreter R.F. als Gruppenträger, nicht jedoch vom gesetzlichen Vertreter des aufzunehmenden Gruppenmitglieds GM **an der dafür vorgesehenen Stelle** unterfertigt wurde.

Da den gesetzlichen Vorgaben nicht entsprochen wurde, liegt in objektiver Hinsicht kein mängelfreier Antrag vor.

Daher muss die Frage geklärt werden, ob dieser Mangel verbesserungsfähig und damit einer Mängelbehebung im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich ist. Entscheidend ist, ob die **Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des aufzunehmenden Gruppenmitglieds** auf dem Formular **G 2** eine materielle oder eine bloß formelle Voraussetzung für das Zustandekommen einer Unternehmensgruppe darstellt. In Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre ist davon auszugehen, dass es sich um einen materiellen Mangel handelt und diesbezüglich keine Mängelbehebung möglich ist.

Urtz, „Der mangelhafte Gruppenantrag“, GES 2008, 29 ff, führt dazu unter der Überschrift „Mangelnde Unterfertigung“ Folgendes aus:

„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.

Das Fehlen der Unterschrift des Antragstellers (Einschreiters) wird in § 85 Abs. 2 BAO ausdrücklich einem Formgebrechen gleichgestellt. ... Die in den ersten beiden Teilstrichen des § 9 Abs. 8 KStG 1988 **vorgeschriebene „Unterfertigung“** durch den Gruppenträger und 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 und TS 2 KStG 1988 durch den Gruppenträger sowie durch sämtliche inländischen (und unter bestimmten Voraussetzungen auch ausländischen) Gruppenmitglieder** erfolgen muss. Ferner ist 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 ... Der Unterschied wird beispielsweise 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 (Organe) des Gruppenmitglieds haben eine „Unterschrift“ zu leisten, bei der es sich um eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG 1988 handelt. Lediglich bei der den Antrag abschließenden 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 und andererseits eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 erster und zweiter Teilstrich 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 und TS 2 KStG als materieller Mangel ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Unterfertigung ist mE der äußere Ausdruck der zivilrechtlichen Willensbildung zwischen Gruppenträger und 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 mE 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.“

In ähnlicher Weise wurde schon hinsichtlich der fehlenden (eigenhändigen) Unterfertigung eines Gruppenantrags durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25.03.2016, RV/2101685/2015, in einem Rechtssatz komprimiert Folgendes ausgesprochen:

„Die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften ist - im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des Teilstiches 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.“

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, kann die fehlende Unterschrift auf dem Formblatt G1 durch die vorhandene Unterschrift auf dem Formblatt G4 substituiert werden, weil sich daraus eine hinreichende Willensbildung des Gruppenträgers eine Unternehmensgruppe bilden zu wollen ergibt. Daher erscheint der von der belangten Behörde aufgezeigte Mangel der fehlenden Unterschrift auf dem Formblatt G1 als nebensächlich. Abgesehen davon nimmt das Formblatt G1 überhaupt keinen ausdrücklichen Bezug in Form einer namentlichen Erwähnung des Gruppenmitglieds, sondern enthält ausschließlich Angaben des Gruppenträgers.

Da im Sinne der wiedergegebenen Ausführungen von *Urtz* sowie des Bundesfinanzgerichts im obigen Erkenntnis (vgl. hierzu auch die Anmerkungen von *Mitterlehner*, „*Was ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? - Umfangreiche Fallstricke bei den Formvorschriften des § 9 Abs. 8 KStG*“, *SWK* 35-36/2016, S. 1517 ff, und von *Renner*, „*Unternehmensgruppe: Eigenhändig unterfertigter Gruppenantrag als materiell-rechtliche Voraussetzung*“, *GES* 2016, 314 ff) die fehlende Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des aufzunehmenden Gruppenmitglieds GM auf dem Formular G 2 einen materiellen und damit nicht verbesserungsfähigen Mangel darstellt, wurde vom Finanzamt der Antrag vom 22. Dezember 2022 auf Aufnahme des GM als weiteres Gruppenmitglied zu Recht ohne Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid zurückgewiesen.

Abgesehen davon sei nach *Urtz*, *aaO*, S. 32 gegenüber der Ansicht von *Achatz/Postl*, *taxlex* 2005, 234f eine Differenzierung zwischen der „Unterfertigung durch den Gruppenträger und der Gruppenmitglieder“ von der (bloßen) Unterschrift iSd. § 85 Abs. 2 BAO zu unterscheiden. Diese Unterscheidung sei 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 und 2 durch den Gruppenträger sowie sämtliche inländischen Gruppenmitglieder erfolgen muss. Nur die fehlende Unterschrift des Gruppenträgers iSd. § 85 Abs. 2 BAO ist ein Formgebrechen, welches einen Mängelbehebungsauftrag zu Folge hat. Die fehlende „Unterfertigung“ durch den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder iSd. § 9 Abs. 8 TS 1 und TS2 KStG 1988 ist demgegenüber ein materieller Mangel, der einem Mängelbehebungsauftrag nicht zugänglich ist. In diesem Sinne muss der Gruppenantrag nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses wirksam sein soll. Eine Mängelhebung zur Unterfertigung eines mangelhaft gestellten Gruppenantrages insbesondere der fehlende Nachweis hätte zur Folge, dass nachgereichte Unterschriften nach Ablauf des Wirtschaftsjahres noch eine (rückwirkende) Zurechnung des bereits erzielten Jahresergebnisses zur Folge hätten. Dies kann dem Willen des Gesetzgebers nicht zugerechnet werden.

Die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung stellt eine Begünstigung des Gruppenträgers und seiner Gruppenmitglieder dar, weshalb vom Antragsteller die Einhaltung der gebotenen Formvorschriften erwartet werden kann.

Die von der Bf. recurrierte Bezugnahme auf die (zivilrechtliche) Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung (kurz: Gruppenvertrag) vom 22. Dezember 2022 vermag nicht weiterzuhelfen, zumal diese in der Präambel ausdrücklich von einem an das zuständige Finanzamt gesetzmäßig gestellten Gruppenantrag spricht. Das kann in Wahrheit wohl nur ein abgabenrechtlich anzuerkennender Antrag sein. Abgesehen davon ist - wie bereits von *Urtz* ausgeführt - der Abschluss des „Gruppenvertrages“ keine zwingende

Anwendungsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung, weil der „Gruppenvertrag“ im gesetzlichen Tatbestandsmerkmal durch den (gemeinsamen) „Gruppenantrag“ iSd. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ersetzt wurde. Im Übrigen ist die Abgabenbehörde nicht Vertragspartner eines Gruppenvertrages. Deren Tätigwerden zur Erlassung eines entsprechenden Feststellungsbescheides wird erst durch einen entsprechend gestellten Antrag in Anspruch genommen. Die Rechtsfolgen einer Gruppe können nur durch entsprechende Zustimmung nach den materiell-rechtlichen Bestimmungen vom Gruppenträger als Antragsteller und des Gruppenmitglieds herbeigeführt werden. Eine fehlende Unterfertigung des Gruppenantrages ist wie eine fehlende Zustimmung zur Bildung einer Gruppe zu werten. Eine solche kann auch nicht dem vom Gruppenträger für die genannten Gesellschaften unterfertigten Organigramm entnommen werden, weil dieses lediglich die vorhandenen Beteiligungsverhältnisse des vorhandenen Unternehmenskonzerns auflistet. Ein Nachweis eines entsprechenden Konsenses eine Gruppe bilden zu wollen, kann daraus nicht abgeleitet werden. Ebenso erscheint nicht nachvollziehbar, dass aus Gründen der Doppelfunktion des Geschäftsführers sowohl als Vertreter des Gruppenträgers als auch des Gruppenmittels eine zweimalige Unterfertigung des Formulars insbes. G 2 nicht erforderlich sei.

Die von der Bf. vertretene „Theorie der Doppelfunktion“ wird gegenständlich gezielt eingesetzt, um das im Körperschaftsteuerrecht anzuwendende Trennungsprinzip zu negieren. Sollte man – wie die Bf. vermeint – diese „Theorie“ anwenden, erhebt sich die Frage, warum bei Geschäftsführeridentität mehrerer Gesellschaften überhaupt eine gesondert zum Ausdruck bringende Willensbildung erforderlich gehalten wird. Dem Geschäftsführer jeder Gesellschaft bleibt es unbenommen eine Gesellschaft in eine Gruppe einzubeziehen und eine andere wiederum nicht.

Abgesehen davon wurde das G 1 Formular vom Geschäftsführer nicht einmal einfach unterfertigt. Das Bf. Vorbringen, wonach dem Geschäftsführer bei Abschluss der Gruppen- und Steuerausgleichsvereinbarung sehr wohl bewusst war, dass er für zwei verschiedene Gesellschaften unterfertigte und dieses Wissen für die abgabenrechtlichen Anträge auf einmal nicht mehr hatte, ist widersprüchlich und nicht weiter verständlich.

Undeutlich und unklar bleiben auch die Ausführungen der Bf. über die Formulargestaltung, dass diese auf Grund seines Aufbaus und seiner visuellen Darstellung sehr komplex und irreführend gestaltet wurde. Unter der sehr großen, fettgedruckten Überschrift „gesetzliche Vertreter (...) des Gruppenmitglieds“ befindet sich am **rechten unteren Seitenrand** die Unterschriftenzeile, welche jedoch in einer sehr kleinen, nichtfetten Schrift als Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers zugewiesen wurde. Es werde dadurch der Eindruck vermittelt, dass bei der rechten unteren Unterschriftenzeile der gesetzliche Vertreter des Gruppenmitglieds zu unterschreiben habe. Dieser Argumentation kann nicht beigegeben werden, zumal jeder selbst oberflächliche Leser seine Unterschrift idR ins „Kastenfeld“ setzen bzw. seinen steuerlichen Vertreter befragen würde. Einer derartigen Uminterpretation eines

klar und übersichtlich gestalteten Vordrucks kann nicht beigeipflichtet werden. Daher wird auf die bf. Ausführungen über allfällige zivilrechtliche Unklarheitenregeln nicht mehr eingegangen, zumal diese nicht auf das Steuerrecht, das im gegenständlichen Fall vom Antragsprinzip ausgeht, übertragen werden können, zumal von der Bf. als Antragstellerin die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften bei der eindeutigen Stellung eines Gruppenantrages erwartet werden kann. Ebenso können die bf. Ausführungen, wonach es sich bei den eingerahmten Unterschriftsfeldern lediglich um eine „Unterschriftprobe“ nach Art einer Musterzeichnung gehandelt hätte, dahingestellt bleiben.

Aus den eingereichten mangelhaften Vordrucken kann auch in Verbindung mit den beigebrachten Beilagen (Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag, Organigramm) keine ausreichende Antragstellung des Gruppenträgers auf Bildung einer Gruppe iSd. § 9 KStG 1988 erblickt werden, zumal der Gruppenkonsens mit dem Gruppenmitglied nicht hergestellt wurde. Wenn der Gesetzgeber unabdingbare Formerfordernisse postuliert, können diese nicht im Wege einer extensiven Interpretation ersetzt werden.

Die von der Bf. ins Treffen geführte angebliche nicht unionskonforme Auslegung abgabenrechtlicher Formalvorgaben, die eine effektive Ausübung der Niederlassungsfreiheit übermäßig erschwere, kann nicht erkannt werden, zumal die Bf. einen Zusammenhang mit einem unionsrechtlichen Bezug nur sehr allgemein eingewendet hat. Ein grenzüberschreitender Sachverhalt wurde von der Bf. nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Die gegenständliche Gruppe besteht ausschließlich aus inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften. Daher erübrigen sich weitere dahingehende Ausführungen.

Die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung stellt eine Begünstigung des Gruppenträgers und seiner Gruppenmitglieder dar. Da der Gruppenantrag eine Willensäußerung gegenüber dem Finanzamt darstellt, muss dieser auch formal richtig kundgetan werden.

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.

Beim fehlenden Vorliegen eines abgabenrechtlichen Konsenses mit dem Gruppenmitglied eines Unternehmensgruppen bilden zu wollen, handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage und daher ist keine höchstgerichtlicher Klärung zu erwarten.

Graz, am 22. Oktober 2025