



GZ. RV/3820-W/09  
GZ. RV/0681-W/13  
GZ. RV/0682-W/13  
GZ. RV/0683-W/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** über die Berufungen der berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H., Sitz laut Firmenbuch: Sitz,

- **1.)** vom 11. Dezember 2008 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 des Finanzamtes X vom 26. November 2008, welche Berufung gemäß [§ 274 Satz 1 BAO](#) gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erlassenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 gerichtet gilt, und zwar gegen diesen in seiner durch den Bescheid vom 23. November 2009 gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigten Fassung,
- **2.)** vom 11. Jänner 2013 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 des Finanzamtes X vom 29. November 2012 (= die mit den Überschriften: „FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006“ und „Berufungsvorentscheidung gem. [§ 276 BAO](#)“ versehene Erledigung),
- **3)** vom 11. Jänner 2013 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 des Finanzamtes X vom 3. Dezember 2012,
- **4)** vom 31. Jänner 2013 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 des Finanzamtes X vom 3. Dezember 2012,

gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) entschieden:

- **1.)** Aufgrund der Berufung vom 11. Dezember 2008 wird der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 dahingehend abgeändert, dass darin der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit -1.013.907,08 € angesetzt wird. Ansonsten bleibt dieser Bescheid unverändert.

- **2.)** Aufgrund der Berufung vom 11. Jänner 2013 wird die mit 29. November 2012 datierte Erledigung mit den Überschriften: „FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006“ und „Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO“ aufgehoben.
- **3.)** Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 3. Dezember 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.
- **4.)** Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 3. Dezember 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

## **Entscheidungsgründe**

Die berufungswerbende Gesellschaft (Berufungswerberin, Bw) ist Gruppenträgerin einer aus drei Gesellschaften, und zwar

- der Bw,
- der GrMitgl.1 und
- der GrMitgl.2

bestehenden Unternehmensgruppe. Dies stellte das Finanzamt X mit Bescheid vom 24. April 2007 (UFS-Akt I [RV/3820-W/09] Bl 10) ab der Veranlagung 2006 fest.

**A) Feststellung/en für 2006 zur GrMitgl.1:**

Hinsichtlich GrMitgl.1 erging ein mit 2. Juli 2008 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006 (UFS-Akt I Bl 39, KSt-Akt Bl 19/2006), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit jeweils 23.515,58 € angesetzt waren, sowie ein Verlustabzug im Ausmaß von -23.515,58 € vorgenommen wurde, sodass das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 mit 0,00 € angesetzt war. Aufgrund einer Berufung vom 9. Juli 2008 erging eine mit 29. November 2012 datierte Berufungsvorentscheidung (UFS-Akt II [RV/0683-W/13] Bl 26) unter Angabe der Bw und der GrMitgl.1 als Bescheidadressaten zu diesem FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006, welcher dahingehend geändert wurde, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 mit jeweils -364.767,11 € angesetzt waren sowie kein Verlustabzug vorgenommen wurde.

**B) Festststellung/en für 2006 zur GrMitgl.2:**

Hinsichtlich GrMitgl.2 erging ein mit 2. Juli 2008 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006 (UFS-Akt I Bl 41, KSt-Akt Bl 20/2006), in welchem die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 mit jeweils -255.821,79 € angesetzt waren. Aufgrund einer Berufung vom 9. Juli 2008 erging eine mit 2. April 2009 datierte Berufungsvereinbarung (UFS-Akt I Bl 42, KSt-Akt Bl 40, 40a/2006) zu diesem FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006, welcher dahingehend geändert wurde, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 mit jeweils -255.380,23 € angesetzt waren. Im wiederaufgenommenen Verfahren erging – unter Angabe der Bw und der GrMitgl.2 als Bescheidadressaten – ein mit 29. November 2012 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006 (UFS-Akt II Bl 24), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 mit jeweils -250.178,76 € angesetzt waren.

**C)** In der Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' ergingen an die Bw:

- **a)** Mit 26. November 2008 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006 (UFS-Akt I Bl 11, KSt-Akt Bl 21/2006), in welchem das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2006 gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) (und ebenso die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte) mit -398.961,21 € angesetzt waren.
  - Nach Ansicht der Bw und schließlich auch des Finanzamtes sei gegen diesen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 Berufung erhoben:  
In der Rechtsmittelschrift vom 6. Mai 2009 (KSt-Akt Bl 29 f / 2006; vgl. auch Punkt **D** / **d**) bringt die Bw eine Berufungserhebung vom 7. Juli 2008 gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Bw vor, welcher allerdings mit 2. Juli 2008 datiert gewesen wäre.  
In den Rechtsmittelschriften vom 12. und vom 27. November 2009 (KSt-Akt Bl 49 ff und 62 ff / 2006; vgl. auch Punkte **D** / **f** und **h**) bringt die Bw jeweils auf der ersten Schriftsatzseite eine Berufungserhebung vom 26. November 2008 gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Bw vor sowie jeweils auf der zweiten Schriftsatzseite und dem Beiblatt eine Berufungserhebung vom 11. Dezember 2008 gegen den Feststellungsbescheid 2006 betreffend die Bw vom 26. November 2008 vor.  
Aus dem Verweis auf die Fundstelle der Berufung im Akt, welchen das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 14. März 2013 angegeben hat, wäre auf eine Berufungserhebung mit Schreiben vom 7. Juli 2008 (Eingangsdatum 9. Juli 2008) gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 26. November 2008 zu schließen.

Unter Punkt **J / b** wird dargestellt werden, warum nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 keine Berufung erhoben wurde.

- **b)** Mit 9. Februar 2009 datierter Bescheid (KSt-Akt BI 70/2006), mit welchem die Entscheidung über die Berufung vom 9. Juli 2008 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 gemäß [§ 281 Abs. 1 BAO](#) ausgesetzt wurde, da wegen dieser Rechtsfrage Verfahren beim VwGH und beim UFS anhängig seien;
  - Mit Schreiben vom 10. Juli 2008 (Eingangsdatum 11. Juli 2008; KSt-Akt BI 69/2006), in dessen Betreff die beiden Gruppenmitglieder und die Bw als Gruppenträgerin angegeben waren, hatte die Bw dem Finanzamt mitgeteilt: „*bezugnehmend auf unser heutiges Telefonat teilen wir Ihnen mit, dass wir mit der Aussetzung der Beantwortung der Berufung vom 07. Juli 2008 gegen die – in der Berufung näher bezeichneten – Feststellungsbescheide 2006 bis zur Entscheidung*
    - über die vom VwGH unter AZ 2006/15/0208-2 eingebrachten Beschwerde bzw.
    - über die beim UFS anhängigen Verfahren einverstanden sind.

Weiters brachte die Bw mit Schreiben vom 31. Juli 2009 vor, wonach Hinderungsgründe für die Erledigung einer anderen Berufung (Körperschaftsteuer Gruppe) durch das VwGH-Erkenntnis vom 18.12.2008, [2006/15/0208](#) (betreffend ein Gruppenmitglied) weggefallen seien.

Weiters ergingen Berufungsentscheidungen des UFS vom 19. März 2010 und vom 12. Oktober 2010 an die Bw betreffend 1991 bis 1997.

Da – wie schon erwähnt (vgl. auch Punkt **J / b**) – nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 keine Berufung erhoben wurde, ging aufgrund dieser Auffassung jedenfalls ein Bescheid iSd [§ 281 Abs. 1 BAO](#) zur Aussetzung der Entscheidung über eine nicht erhobene Berufung ins Leere.

- **c)** Mit 29. November 2012 datierte Erledigung, bezeichnet als „FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006“ und „Berufungsvorentscheidung gem. [§ 276 BAO](#)“ (UFS-Akt II BI 31, KSt-Akt BI 78/2006), womit aufgrund der Berufung vom 11. Juli 2008 der Bescheid vom 26. November 2008 geändert wurde. Im Detail wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 644.370,98 € sowie verrechenbare Verluste der Vorjahre mit -6.902,47 € sowie der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2006 gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) mit jeweils 637.468,51 € angesetzt. [Anm: Gegenüber dem Betrag laut Unterpunkt **a** war dies eine Abänderung zu

Ungunsten der Bw im steuerlichen Sinne.] Als Bescheidbegründung war angegeben:

*„Hinsichtlich der Bescheidgrundlagen wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.6.2011 und auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.11.2012 verwiesen.“*

- U.a. hierzu brachte die steuerliche Vertretung der Bw einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 31. Jänner 2013 ein, was mit Bescheid vom 10. Jänner 2013 gewährt wurde (vgl. KSt-Akt / 2009)

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2013 (KSt-Akt Bl 80 f / 2006) erhob die Bw ein als Berufung bezeichnetes Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 29. November 2012. Beantragt wurde, die angefochtene Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -321.988,40 € festzusetzen aufgrund folgender Berechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut KSt-Erklärung (-398.691,21)

Forderung Holdinggesellschaft / Pkt. 2 d.Niederschrift / Tz 5 i.Bericht (+26.693,81 €) Stundungszinsen / Pkt. 4 d.Niederschrift / Tz 7 i.Bericht (+50.009,00 €).

Begründend wurde vorgebracht, das der Bericht über die Betriebsprüfung vom 23. November 2012, Auftragsbuch Nr. GBPnr wesentliche Abweichungen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011 aufweise. Insbesondere fehlten die Punkte Tz 9 bis Tz 12 in der Niederschrift; Tz 8 beziehe sich auf die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 27. November 2009, die offensichtlich miterledigt worden sei. Abschließend erfolgte folgender Hinweis: „*Der neue Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 ist bis dato nicht bei uns eingelangt.*“

**D)** In der Angelegenheit ‘Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2006’ ergingen an die Bw folgende Erledigungen; wogegen die Bw die angeführten Rechtsmittel erhob:

- **a)** An die Bw erging der KÖRPERSCHAFTSTEUERBESCHEID GRUPPE 2006 vom 26. November 2008 (UFS-Akt I Bl 12, KSt-Akt Bl 22/2006), welcher die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 mit 5.250 € festsetzte, was zur Gänze aus der Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer resultierte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe war mit -654.783 €, das Einkommen Gruppe mit 0 € und die Tarifsteuer mit 0 € angesetzt. Angegeben wurde auch der „*Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 40.383,34 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.*“
- **b)** Gegen diesen Bescheid erhob die Bw mit Schreiben vom 11. Dezember 2008 Berufung (KSt-Akt Bl 23/2006; Eingangsstempel 16. Dezember 2008) und brachte vor, dass in den einzelnen Feststellungsbescheiden derselbe Sachverhalt (Zinsen für

gewährte Darlehen verbundener Unternehmen) unterschiedlich behandelt worden sei.

Das Gruppenergebnis sei nicht die vom Finanzamt behaupteten -654.783 €. Bei gleicher Behandlung der Zinsen ergäbe sich jedenfalls ein steuerliches Ergebnis von -812.672,37 €.

Während bei der GrMitgl.2 der steuerliche Verlust um die an die Bw zu zahlenden Zinsen iHv 181.404,95 € gekürzt werde, werde der steuerliche Gewinn der GrMitgl.1 um die von der Bw erhaltenen Zinsen iHv 507.739,66 € nicht gekürzt und bleibe somit unberücksichtigt.

- c) An die Bw erging eine abweisende, mit 6. April 2009 datierte Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 16. Dezember 2008 [gemeint wohl: Eingangsdatum] gegen den KÖRPERSCHAFTSTEUERBESCHEID GRUPPE 2006 vom 26. November 2008 (UFS-Akt I Bl 14, KSt-Akt Bl 26). Begründend wurde das System von Feststellungsbescheiden und Körperschaftsteuerbescheid bei einer Unternehmensgruppe dargestellt und abschließend ausgeführt: „*Da die gegenständliche Berufung ausschließlich Punkte betrifft, über die in den Feststellungsbescheiden abzusprechen ist, ist die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid abzuweisen.*“
- d) Mit gleichlautendem Telefax (KSt-Akt Bl 27 f / 2006, Übermittlungsdatum 5. Mai 2009) und Schreiben (KSt-Akt Bl 29 f / 2006, Eingangsstempel 7. Mai 2009), jeweils datiert mit 6. Mai 2009, erhob die Bw ein als Berufung bezeichnetes Rechtsmittel gegen die vorgenannte Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2009. Begründend wurde darauf verwiesen, dass gegen die Feststellungsbescheide 2006 betreffend GrMitgl.2, GrMitgl.1 und Bw – jeweils vom 2. Juli 2008 – jeweils am 7. Juli 2008 Berufung erhoben worden sei. Da die einzelnen Berufungen immer noch unerledigt seien und deshalb bislang keine Rechtskraft eingetreten sei, fehle die in [§ 24a Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) verankerte Basis für die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2006. Bei der Veranlagung sei die schrittweise Ermittlung des Einkommens, nämlich zuerst rechtskräftige Feststellungsbescheide und daraus durch Aufsummierung abgeleitet das Gruppenergebnis, nicht eingehalten worden. Es werde beantragt, die Entscheidung über die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide abzuwarten.

Das Rechtsmittel vom 6. Mai 2009 (laut Datierung) ist als Berufung bezeichnet. Gegen eine ‘echte’ Berufungsvorentscheidung – welche zu einer tatsächlich anhängigen Berufung ergeht (anders als die unter **J** / **b** behandelte Situation) – ist als Rechtsmittel gemäß [§ 276 Abs. 2 BAO](#) (nur) der sogenannte Vorlageantrag (=Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) vorgesehen. Unrichtige Bezeichnungen von Rechtsmitteln werden aber als unschädlich angesehen. Das Rechtsmittel vom 6. Mai 2009 ist daher als wirksamer Vorlageantrag anzusehen.

Da das Rechtsmittel jedenfalls rechtzeitig eingebracht wurde, trat die Wirkung gemäß [§ 276 Abs. 3 BAO](#) ein und die Berufung vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel 16. Dezember 2008) gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 26. November 2008 galt wiederum als unerledigt. Als unerledigte Berufung war auf sie in weiterer Folge auch [§ 274 BAO](#) anwendbar (vgl. Unterpunkt e).

- e) An die Bw erging gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) – mit begründendem Verweis auf die bescheidmäßigen Feststellungen vom 2. April 2009 zur Steuernummer der GrMitgl.2 – ein mit 3. November 2009 datierter KÖRPERSCHAFTSTEUERBESCHEID GRUPPE 2006 (UFS-Akt I Bl 15, KSt-Akt Bl 44/2006), welcher die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 mit 5.250 € festsetzte, was zur Gänze aus der Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer resultierte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe war mit -654.341,44 €, das Einkommen Gruppe mit 0 € und die Tarifsteuer mit 0 € angesetzt.  
Angegeben wurde auch der „*Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 5.250,00 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.*“  
Nach herrschender Meinung und auch nach Auffassung der Berufungsbehörde hatte das Ergehen dieses Bescheides vom 3. November 2009 ab seiner Zustellung am 10. November 2009 (laut Unterpunkt f) die Wirkung gemäß [§ 274 Satz 1 BAO](#).  
[§ 274 BAO](#) bestimmt: „*Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.*“ (Im vorliegenden Fall trug der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren nicht Rechnung; daher keine Konsequenz iSd [§ 274 Satz 2 BAO](#)).  
Nach dem Wortlaut von [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ist ein darauf gestützt erlassener Bescheid formal ein neuer Bescheid; die von der EDV vorgegebene Bescheidzusatzbezeichnung „*Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 26.11.2008*“ kann sich nur auf den ‘anderen’/‘geänderten’ Inhalt des Bescheides vom 3. November 2009 gegenüber demjenigen des Bescheides vom 26. November 2008 beziehen. Infolge der Ersetzung des Bescheides vom 26. November 2008 durch den Bescheid vom 3. November 2009 trat der spätere Bescheid an die Stelle des vorherigen Bescheides. Somit trat die Wirkung gemäß [§ 274 Satz 1 BAO](#) ein, und die Berufung vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel 16. Dezember 2008) galt gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 gerichtet.
  - f) Mit Schreiben vom 12. November 2009 (KSt-Akt Bl 49 ff / 2006) erhob die Bw Berufung gegen den am 10. November 2009 eingelangten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009. Da aber bereits die Berufung vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel 16. Dezember 2008) gegen den Bescheid vom 3. November

2009 gerichtet galt, war die Berufung vom 12. November 2009 gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erlassenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 laut VwGH nur als ergänzender Schriftsatz zur Berufung vom Dezember 2008 aufzufassen (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 274 Tz 12).

- **g)** An die Bw erging ein Bescheid vom 23. November 2009 (UFS-Akt I Bl 37, KSt-Akt Bl 61/2006), welcher den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 gemäß [§ 293 BAO](#) hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend „*Verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer*“ berichtigte und zugleich den Bescheid in der berichtigten Fassung wiedergab. Und zwar wurde zahlenmäßig nur berichtet der „*Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 40.383,34 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.*“ Der Bescheid vom 23. November 2009 trat gemäß [§ 293 BAO](#) nicht an die Stelle des Bescheides vom 3. November 2009, sodass die Berufung vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel 16. Dezember 2008) nicht gemäß [§ 274 Satz 1 BAO](#) gegen den Bescheid vom 23. November 2009 gerichtet galt. Vielmehr sprach der Bescheid vom 23. November 2009 lediglich darüber ab, was an dem Bescheid vom 3. November 2009 berichtet wurde; und der Bescheid vom 23. November 2009 trat zu dem Bescheid vom 3. November 2009 hinzu (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 18f). Daran ändert laut VwGH auch nichts, dass der berichtigende Bescheid den Bescheid vom 3. November 2009 zur Gänze in seiner berichtigten Fassung wiedergibt (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 20).

Die Folge des Ergehens des Berichtigungsbescheides vom 23. November 2009 war ab seiner Zustellung am 27. November 2009 (laut Unterpunkt **h**), dass die Berufung vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel 16. Dezember 2008) gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 23. November 2009 gerichtet galt und gilt, sodass die vorliegende Berufungsentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuerfestsetzung für 2006 am Bescheid vom 3. November 2009 ansetzt, und zwar an dessen Fassung, wie sie ihm der Berichtigungsbescheid vom 23. November 2009 gegeben hat.

- **h)** Mit Schreiben vom 27. November 2009 (KSt-Akt Bl 62 ff / 2006) erhob die Bw Berufung gegen den am 27. November 2009 eingelangten „Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 23. November 2009“.

Diese Berufung ist – da die Folge des [§ 274 Satz 1 BAO](#) nicht (direkt) für den Bescheid vom 23. November 2009 eingetreten ist – nicht als ergänzender Schriftsatz zur Berufung vom Dezember 2008 aufzufassen. Das Schicksal der Berufung vom 27. November 2009 ist freilich ähnlich: Indem die vorliegende Berufungsentscheidung den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 als

Sachentscheidung ersetzt (wenngleich unter Übernahme von Teilen seines Inhaltes in seiner Fassung vom 23. November 2009), geht die Berufung vom 27. November 2009 ins Leere – sie ist gegenstandslos geworden.

- **i)** An die Bw ist tatsächlich – wie sie in ihrer Berufungsschrift vom 11. Jänner 2013 (vgl. Punkt **C / c**) anmerkt – kein neuer (erstinstanzlicher) Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 ergangen.

Anmerkungen der Berufungsbehörde: Die von Feststellungsbescheiden abgeleitete Körperschaftsteuerfestsetzung kann im Rahmen des [§ 295 Abs. 1 BAO](#) entweder schon vor Rechtskraft der Feststellungsbescheide oder aber erst nach Abwarten des Eintrittes der Rechtskraft der Feststellungsbescheide erfolgen, denn [§ 295 Abs. 1 BAO](#) lautet: „*Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.*“

Im vorliegenden Fall erfolgt die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Jahr 2006 durch Spruchpunkt **1** der vorliegenden Berufungsentscheidung, weil bei der gebotenen Entscheidung über einen Abgabenbescheid auch zwischenzeitliche Änderung an zugrundeliegenden Feststellungen zu berücksichtigen sind. Diese zwischenzeitlichen Änderungen, die bereits in dem als Berufungsentscheidung erlassenen Abgabenbescheid berücksichtigt sind, erfordern danach keine Bescheiderlassung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) mehr.

#### **E) Feststellung für 2007 zu GrMitgl.1:**

Hinsichtlich GrMitgl.1 erging ein mit 21. August 2009 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2007 (UFS-Akt II Bl 55, KSt-Akt Bl 33/2007), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2007 mit jeweils -424.362,31 € angesetzt waren.

#### **F) Feststellung für 2007 zu GrMitgl.2:**

Hinsichtlich GrMitgl.2 erging ein mit 15. Mai 2009 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2007 (UFS-Akt II Bl 52, KSt-Akt Bl 34/2007), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit jeweils 245.696,75 € angesetzt

waren, sowie ein Verlustabzug im Ausmaß von -245.696,75 € vorgenommen wurde, sodass das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2007 mit 0,00 € angesetzt war.

**G) Feststellung für 2007 zur Bw:**

An die Bw erging ein mit 3. Dezember 2012 datierter FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2007 (UFS-Akt II BI 9, KSt-Akt BI 32/2007), in welchem das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2007 gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) (und ebenso die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte) mit 577.649,21 € festgestellt wurde.

U.a. hierzu brachte die steuerliche Vertretung der Bw einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 31. Jänner 2013 ein, was mit Bescheid vom 10. Jänner 2013 gewährt wurde (vgl. KSt-Akt / 2009).

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2013 (Eingangsstempel 14. Jänner 2013; KSt-Akt BI 37 f / 2007) erhob die Bw Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 3. Dezember 2012.

Die Berufung richte sich insbesondere gegen den Inhalt des angefochtenen Bescheides, sowie gegen die Höhe der mit diesem Bescheid festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb „2006“ [gemeint wohl: „2007“].

Beantragt werde, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 mit -164.048,30 € festzusetzen aufgrund folgender Berechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut KSt-Erklärung (-270.209,62 €)

Forderung Holdinggesellschaft / Pkt. 2 d.Niederschrift / Tz 5 i.Bericht (46.978,54 €)

Stundungszinsen / Pkt. 4 d.Niederschrift / Tz 7 i.Bericht (59.143,78 €)

Begründend wurde ausgeführt: „Der Bericht über die Betriebsprüfung vom 23. November 2012, Auftragsbuch Nr. GBPnr dem der gegenständliche Bescheid zugrunde liegt, weist wesentliche Abweichungen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011 auf. Insbesondere fehlen die Punkte TZ 9 bis TZ 12 vollständig in der o.a. Niederschrift.“

Das Finanzamt richtete zur am 14. Jänner 2013 eingebrachten Berufung vom 11. Jänner 2013 an die Bw folgendes, mit 1. Februar 2013 datiertes Ersuchen um Ergänzung (KSt-Akt BI 39/2007): „In der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass im Bericht Abweichungen zur Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 9.6.2011 vorliegen. Betreffend diese Abweichungen – die Feststellungen Außenprüfung bw wurden mit dem Bericht und der Niederschrift am 12.12.12 zugestellt – wurde sowohl durch die Großbetriebsprüfung als auch durch das Finanzamt ein Vorhalteverfahren abgewickelt, welches weder durch den Abgabepflichtigen, noch durch den steuerlichen Vertreter kommentiert wurde. Der

Sachverhalt wurde in Tz. 4 des Berichtes ausführlich dargestellt. Es wird nun neuerlich ersucht, zu den einzelnen Punkten der Feststellungen Außenprüfung bw Stellung zu nehmen.“

Hierzu hielt die Bw mit Schreiben vom 5. März 2013 (KSt-Akt Bl 40 f /2007) fest:  
 „Bezugnehmend auf die Feststellungen Außenprüfung bw“ sei auf die Vorkorrespondenz, insbesondere auf das Schreiben vom 4. September 2012 (Dr. Steuerberater an Finanzamt x) und 18. Juni 2012 (Dr. Steuerberater an Großbetriebsprüfung) verwiesen.

Nochmals wird hier festgehalten, dass gem. [§ 149 Abs. 1 BAO](#):

*„Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabenpflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.“*

Die Schlussbesprechung fand am 9. Juni 2011 statt. Mit gleichem Datum wurde die Niederschrift erstellt und sowohl von Betriebprüfer, Herrn Betriebsprüfer, als auch von mir im Beisein unseres Steuerberaters, Herrn Dr. steuerberater unterfertigt.

Somit können Feststellungen, die **NACH** der durch die Niederschrift dokumentierten Beendigung der Außenprüfung ex lege keinesfalls „Feststellungen Außenprüfung“ sein! Dieser Tatsache folgend sind somit die Punkte Tz 9., Tz 10, Tz 11. und Tz 12. sowie Teile des Tz. 4 aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung auszuscheiden und (soweit es sich um eine Wiederaufnahme handelt) die Ergebnisse (Tz 14) entsprechend anzupassen.

Da dem Betriebsprüfer alle Unterlagen und auch die Steuererklärungen samt Anlagen offen gelegt wurden und dem Finanzamt aus den Beilagen zu den Steuerrerklärungen bereits bekannt sein musste, dass ausländische Beteiligungen (teilweise in den Vorjahren) abgeschrieben wurden, hätte der Betriebsprüfer bereits bei der Verfassung der Niederschrift die Möglichkeit gehabt, die nun bemängelten Punkte der „Feststellungen Außenprüfung berufungswerbenden GmbH“ in diese einzuarbeiten. Das hat er jedoch unterlassen. Die Betriebsprüfung hat dann am 17. April 2012 mit einer neuerlichen Niederschrift über die Schlussbesprechung versucht, die auf Anregung des Finanzamts x eingearbeiteten Änderungen, die auch Gegenstand dieser Berufung sind, durchzusetzen. Diese Niederschrift wurde zurückgewiesen, da bereits die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011 (beidseitig unterfertigt) existierte, und die Außenprüfung mit diesem Datum als beendet anzusehen ist, sodass die bereits durch das Finanzamt x ausgefertigten Feststellungsbescheide 2007 nur im Umfang der Niederschrift vom 9. Juni 2011 abzuändern wären.

Würde dem Ansinnen des Finanzamts Rechnung getragen, so wäre jedweder Rechtsschutz im Steuerrecht aufgehoben (insbesondere [§ 149 BAO](#) dient eben diesem Rechtsschutz).“

Das Schreiben vom 18. Juni 2012 der – in den gegenständlichen Berufungsverfahren nur mit einem Berufungsfristverlängerungsantrag eingeschrittenen – Steuerberatungskanzlei an die Groß-BP, auf das die Bw am Anfang ihres vorzitierten Schreibens vom 5. März 2013 verwiesen hat, lautet (Akt BP-Berichte Bl 57 f):

[Anrede] „wir wurden per Einschreiben (Rsb) am 30.05.2012 vom Finanzamt bzw. der GBP Standort Wien darüber informiert, dass am 26. Juni 2012 um 10 Uhr die „abschließende Besprechung über die Außenprüfung bei der berufungswerbenden GmbH“ für die Körperschaftsteuer die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006-2009 stattfindet. Geladen wurde die berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H. als Abgabepflichtiger. Wir als bevollmächtigte Vertreter wurden **nicht** geladen.

Dazu nochmals: „**Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.**“ ([§ 149 Abs. 1 BAO](#))

Im Namen meines Klienten darf ich nochmals darauf verweisen, dass die Schlussbesprechung bereits am 09. Juni 2011 stattgefunden hat, worüber eine Niederschrift, so wie es die BAO vorsieht, erstellt wurde. Ich darf Ihnen eine Kopie dieser Niederschrift mit den Unterschriften übersenden. Es ist somit davon auszugehen, dass die Außenprüfung bereits am 9. Juni 2011 beendet war. Eine zweite Schlussbesprechung, oder wie Sie es bezeichnen, „abschließende Besprechung“ sieht die BAO nicht vor und würde bedeuten, dass Sie die Außenprüfung u.E. über Ihren Prüfungsauftrag, der mit 9. Juni 2011 beendet war, hinaus ausgedehnt hätten. Wir warten auf den Bericht der Außenprüfung gem. [§ 150 BAO](#) im Sinne der Niederschrift vom 9. Juni 2011.

Die BAO hält fest: „*Über das Ergebnis der Außenprüfung ist ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln*“ ([§ 150 BAO](#))

Einzig jene Ergebnisse die in die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011 Eingang gefunden haben, können Grundlage o.a. Berichts sein und in den darauf aufbauenden neuerlichen Veranlagungen Berücksichtigung finden.

Eine neuerliche abschließende Besprechung über die Außenprüfung ist in der BAO nicht vorgesehen und wird von unserem Klienten, der berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H., abgelehnt.

Die „Zusammenstellung Außenprüfung bw“ weicht erheblich von der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011 (insbesondere in Punkt 6, 7, 8 und 9) ab. Somit weisen wir die Aufstellung zurück.

Uns ist nicht klar, welche Prüfungshandlung stattgefunden hat. Die „Außenprüfung“ ist ja wohl schon beendet, da gem. § 149 „nach Beendigung“ der Außenprüfung die Schlussbesprechung abgehalten wurde (dies am 9. Juni 2011). Die Prüfungshandlung der Außenprüfung hat am 28.05.2010 begonnen und somit am 9. Juni 2011 geendet. Bitte teilen Sie uns mit, welche Prüfungshandlung seit dem 9. Juni 2011 stattgefunden hat.“

Das Schreiben vom 4. September 2012 der – in den gegenständlichen Berufungsverfahren nur mit einem Berufungsfristverlängerungsantrag eingeschrittenen – Steuerberatungskanzlei an das Finanzamt, auf das die Bw am Anfang ihres vorzitierten Schreibens vom 5. März 2013 verwiesen hat, lautet (Akt BP-Berichte BI 56):

[Anrede] „ich darf im Auftrag der berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H. auf den Vorhalt vom 12.07.2012 antworten:

Es ist richtig, dass am 26.01.2012 im Finanzamt xX eine Besprechung stattgefunden hat. Die Anlage 1 war damals noch nicht bekannt. Wir haben uns bei dieser Besprechung so verständigt, dass mit Herrn Mag. vonGroßBP und Herrn Betriebsprüfer am 17.04.2012 ein gesonderter Besprechungstermin in den Räumen der GrMitgl.2 stattfindet.

Hr. Mag. vonGroßBP wollte im Rahmen dieser Besprechung am 17.04.2012, dass ich eine neuerliche Niederschrift der Schlussbesprechung unterschreibe. Diesen Umstand wollte ich rechtlich prüfen. Am 07.05.2012 habe ich Herrn Betriebsprüfer mitgeteilt, dass die Schlussbesprechung bereits am 09.06.2011 stattgefunden hat und eine neuerliche Schlussbesprechung nicht vorgesehen ist, da die Außenprüfung mit der Schlussbesprechung endet. Ich darf nochmals zitieren: „**Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.**“ ([§ 149 Abs. 1 BAO](#))

Am 25.05.2012 wurde die berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H. – als Abgabepflichtige – zu einer, für den 26.06.2012 anberaumten Besprechung über die Außenprüfung U + K 2006-2009 geladen. Da die Außenprüfung spätestens mit der Schlussbesprechung vom 09.06.2011 beendet war, haben wir diesen Termin nicht wahrgenommen und Herrn Mag. vonGroßBP gebeten, den Prüfungsbericht im Sinne der Schlussbesprechung vom 09.06.2011 zu verfassen. Für uns war die Außenprüfung ja mit 09.06.2011 beendet.

Wir dürfen Ihnen beiliegend unser Schreiben vom 18.06.2012 samt der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.06.2011 übermitteln. Die neuerlichen Feststellungen der Außenprüfung werden von uns nicht kommentiert und hätten einer neuerlichen Außenprüfung (und damit eines neuen Prüfungsauftrages) bedurft, dies hätte nur unter den im [§ 148 Abs. 3 BAO](#) angegebenen Umständen erfolgen dürfen.“

## H) Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2007:

An die Bw erging ein mit 3. Dezember 2012 datierter Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 (UFS-Akt II Bl 10, KSt-Akt Bl 36/2007), welcher die Körperschaftsteuer mit 5.249,83 € aufgrund folgender Bemessungsgrundlagen festsetzte:

Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe 153.286,90 €

Verlustabzug Gruppe -114.965,18 € (gekürzt gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988](#))

Einkommen Gruppe 38.321,72 €

Tarifsteuer 9.580,43 €

Abzüglich anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer (4.330,43) und abzüglich einbehaltene Steuerbeträge (0,17 €).

U.a. hierzu brachte die steuerliche Vertretung der Bw einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 31. Jänner 2013 ein, was mit Bescheid vom 10. Jänner 2013 gewährt wurde (vgl. KSt-Akt / 2009).

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 (KSt-Akt Bl 42 f / 2007) erhob die Bw Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 3. Dezember 2012 mit der Anfechtung u.a. der Höhe der Einkünfte der Gruppe sowie unter Verweis auf die Berufung vom 11. Jänner 2013 gegen den Feststellungsbescheid für den Gruppenträger, dessen Rechtskraft abzuwarten sei. Begründend wurde die mangelnde Rechtskraft dieses Bescheides und die Nichteinhaltung der im [§ 24a KStG 1988](#) festgeschriebenen schrittweisen Vorgangsweise vorgebracht.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde erfüllt diese Berufung durch den Verweis auf die Berufung vom 11. Jänner 2013 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 auch das Inhaltserfordernis des [§ 250 Abs. 1 lit. c BAO](#), weil die Erklärung, welche Änderung am Körperschaftsteuerbescheid beantragt werde, daraus bestimmt werden kann:

Angefochtener Bescheid	Bei Ersetzung der Einkünfte Gruppenträger durch das diesbezügliche Berufungsbegehren
aus GrMitgl.1	-424.362,31 €
aus GrMitgl.2	0,00 €
aus Bw	577.649,21 €
Gruppe	<b>153.286,90 €</b>
	<b>-164.048,30 €</b>
	<b>-588.410,61 €</b>

Somit ist bestimmbar, dass die Bw die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 aufgrund eines Gesamtbetrages der Einkünfte der Gruppe iHv -588.410,61 € statt aufgrund eines solchen iHv 153.286,90 € beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**I)** Gesetzliche Grundlage // [§ 24a KStG 1988](#) bestimmt:

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

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern,
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und
- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied [unmittelbar; durch AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010 entfallen] übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

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

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern und
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2).

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied [unmittelbar; durch AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010 entfallen] übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten. Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

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

1. Bei Gruppenträgern im Sinne des § 9 Abs. 3 erster bis fünfter Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr

*zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.*

2. *Bei allen Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft im Sinne des § 9 Abs. 3 sechster Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens des Mitbeteiligten mit dem anteilig auf jeden entfallenden Anteil an den Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.*

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

*(4) In der Unternehmensgruppe gilt hinsichtlich der Mindeststeuer Folgendes:*

1. *Eine Mindeststeuer ist für jedes mindeststeuerpflichtige Gruppenmitglied und den Gruppenträger zu berechnen und vom Gruppenträger zu entrichten, wenn das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist. Das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe ist dann nicht ausreichend positiv, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitglieder und den mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger nach § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 zusammengezählt ergibt.*
2. *Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe sind dem finanziell ausreichend beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in jener Höhe zuzurechnen, die auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre. Das beteiligte Gruppenmitglied leitet die zugerechnete Mindeststeuer gemeinsam mit dem eigenen Einkommen jenes Zeitraumes weiter, in dem die Zurechnung erfolgt ist."*

**J)** Zum Streitjahr 2006:

- a)** *Feststellungen zu den Gruppenmitgliedern mit Bindungswirkung für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2006:*

Die Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2012 in Sachen Feststellung betreffend Gruppenmitglied GrMitgl.1 für das Jahr 2006 erging als einheitliche Erledigung sowohl an die Bw als auch an das Gruppenmitglied GrMitgl.1, welche beide als Bescheidadressaten dieser Erledigung angegeben sind, sodass diese Feststellung jedenfalls Bindungswirkung im Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer der Bw für 2006 hat.

Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 in Sachen GrMitgl.2 vom 29. Dezember 2012 erging als einheitliche Erledigung sowohl an die Bw als auch an das Gruppenmitglied

GrMitgl.2, welche beide als Bescheidadressaten dieser Erledigung angegeben sind, sodass diese Feststellung jedenfalls Bindungswirkung im Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer der Bw für 2006 hat.

**b)** Entscheidung über Rechtsmittel gegen die Feststellung zur Gruppenträgerin (Bw) und dadurch Ermittlung der diesbezüglichen Feststellung mit Bindungswirkung für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer (=Festsetzung der Körperschaftsteuer) für 2006:

Der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2012 in Sachen 'Feststellung' betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' haftet aus folgenden Gründen der Mangel an, dass gegen den mit dieser Berufungsvorentscheidung abgeänderten FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006 vom 26. November 2008 gar keine Berufung erhoben worden ist:

- Das Finanzamt gibt in seinem Vorlagebericht vom 14. März 2013 als Fundstelle im Körperschaftsteuerakt für die vermeintliche Berufung Bl 67 aus 2006 im KSt-Akt an. Mit dem dortigen Schreiben, datiert mit 7. Juli 2008 und versehen mit dem Eingangsstempel 9. Juli 2008 wurden jedoch Berufungen (nur) gegen einerseits den Bescheid vom 2. Juli 2008, mit dem die Feststellungen zum Gruppenmitglied GrMitgl.2 für das Jahr 2006 erfolgten, und andererseits den Bescheid vom 2. Juli 2008, mit dem die Feststellungen zum Gruppenmitglied GrMitgl.1 für das Jahr 2006 erfolgten, erhoben:
  - Der Betreff des gegenständlichen, mit 7. Juli 2008 datierten und mit Eingangsstempel vom 9. Juli 2008 versehenen Schreibens (KSt-Akt Bl 67 f/2006) lautet:  
„Feststellungsbescheide vom 2. Juli 2008  
Gruppenmitglied GrMitgl.2, St.Nr. SteuernummerM2  
Gruppenmitglied GrMitgl.1, St.-Nr. SteuernummerM1  
Gruppenträger bwGesmbH., St.-Nr. Y“
  - Die Berufungserhebung erfolgte mit folgenden Worten:  
„bezüglich des 'Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006' vom 2. Juli 2008 betreffend die bwGesmbH , St.Nr. Y wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht.“
  - Auch die Feststellungsbescheide der Gruppenmitglieder betrafen die Bw als Gruppenträgerin. Aus der Angabe der Bw als betroffen kann daher noch nicht darauf geschlossen werden, dass neben den beiden Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2006 vom 2. Juli 2008 noch etwas weiteres angefochten wird.

- Als die Berufungsschrift vom 7. Juli 2008 am 9. Juli 2008 beim Finanzamt einlangte, war klar zu erkennen, welche Bescheide damit angefochten wurden, nämlich diejenigen Bescheide vom 2. Juli 2008, mit denen die Feststellungen in Sachen der beiden Gruppenmitglieder getroffen wurden.

Am 9. Juli 2008 war hinsichtlich jedes dieser angefochtenen Bescheide der notwendige Berufungsbestandteil iSd [§ 250 Abs. 1 lit. a BAO](#) (Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet) erfüllt.

Die klare Erkennbarkeit der angefochtenen Bescheide am 9. Juli 2008 kann durch spätere Vorkommnisse nicht rückwirkend beseitigt werden. Ein Mängelbehebungsauftrag zur Erfüllung des [§ 250 Abs. 1 lit. a BAO](#) dahingehend, dass klargestellt werden möge, ob mit der Berufung vom 7. Juli 2008 auch der Gruppenträger-Feststellungsbescheid vom 26. November 2008 angefochten sei, kann nicht nach dem 9. Juli 2008 rückwirkend notwendig werden.

- Seitens der Bw wurde in der Berufungsschrift vom 6. Mai 2009 auf eine Berufung vom 7. Juli 2008 gegen die Feststellungsbescheide 2006 – auch gegen den in Sachen der Bw als Gruppenträgerin, welcher vom 2. Juli 2008 wäre – verwiesen.

Ein solcher Bescheid in Sachen Feststellung 2006 zur Bw als Gruppenträgerin vom 2. Juli 2008 ist jedoch nicht ergangen. Vielmehr ist in dieser Sache ein mit 26. November 2008 datierter Bescheid ergangen. Gegen diesen wurde jedoch – wie zuvor schon ausgeführt – die Berufung vom 7. Juli 2008 nicht erhoben.

- Seitens der Bw wurde im Beiblatt zur Berufungsschrift vom 12. November 2009 beim Feststellungsbescheid in Sachen der Bw eine unerledigte Berufung vom 11. Dezember 2008 gegen den Bescheid vom 26. November 2008 konstatiert.

Die Berufung vom 11. Dezember 2008 richtet sich jedoch (nur) gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 und nicht gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006.

- In der mit 29. November 2012 datierten Erledigung, welche mit den Überschriften „FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006“ und „Berufungsvorentscheidung gem. [§ 276 BAO](#)“ versehen ist, wird ausgesprochen, dass aufgrund der Berufung vom 11. Juli 2008 der Bescheid vom 26. November 2008 geändert werde. Der 11. Juli 2008 ist das Eingangsdatum des mit 10. Juli 2008 datierten Schreibens der Bw (KSt-Akt Bl 69/2006), worin einer Aussetzung zugestimmt wird.

Dieses Schreiben vom 10. Juli 2008 enthält jedoch keine Berufungserhebung, sondern nur einen Verweis auf bereits erhobene Berufungen: „.... *Aussetzung der Beantwortung der*

*Berufung vom 07. Juli 2008 gegen die – in der Berufung näher bezeichneten – Feststellungsbescheide 2006 ..."*

Wird eine als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Erledigung erlassen, obwohl der vermeintlich mit Berufung angefochtene Bescheid nicht wirklich angefochten worden ist, so stellt die Erledigung (vermeintliche Berufungsvorentscheidung) eine Entscheidung in derselben Sache dar, in welcher bereits der vermeintlich angefochtene Bescheid ergangen ist. Die Erledigung (vermeintl. BVE) ist eine unzulässige zweite Sachentscheidung, weil ihrer Erlassung wegen res iudicata der unangefochtene, vorherige Bescheid entgegenstand, dessen Rechtskraft hier auch durch keine geeignete verfahrensrechtliche Maßnahme durchbrochen worden ist. Das Rechtsmittel gegen die Erledigung (vermeintl. BVE) wird als Berufung – als welche es auch bezeichnet ist – aufgefasst. Die Entscheidung über diese Berufung besteht in der Aufhebung der unzulässigerweise ergangenen Erledigung (vermeintl. BVE) durch Spruchpunkt **2** der vorliegenden Berufungsentscheidung. (Vgl. auch Rechtssatz 2 zu UFS 4.8.2009, RV/0351-W/05)

Durch diese Aufhebung ist wiederum der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 wirksam und hat Bindungswirkung im Verfahren zur *Festsetzung* der Körperschaftsteuer der Bw für 2006.

Mit ihren betragsmäßigen Einwendungen gegen die mit der Erledigung vom 29. November 2012 angesetzten Einkünfte der Bw aus Gewerbebetrieb als Gruppenträgerin im Jahr 2006 ist die Bw darauf zu verweisen, dass mit der Zustellung der vorliegenden Berufungsentscheidung die betreffende Erledigung vom 29. November 2012 unwirksam wird.

c) Entscheidung über Rechtsmittel gegen die *Festsetzung* der Körperschaftsteuer – mit dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006, welcher ein Abgabenbescheid ist – für das Jahr 2006:

Unter Punkt **D** / **d** bis **g** wurde bereits dargestellt, warum – formal betrachtet und hier maßgebend – die Berufung vom 11. Dezember 2008 gemäß [§ 274 BAO](#) nunmehr gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 gerichtet gilt, und zwar gegen diesen in seiner durch den Bescheid vom 23. November 2009 gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigten Fassung.

Die bei der gegenständlichen, aus drei Gesellschaften bestehenden Gruppe, erforderlichen drei bescheidmäßigen *Feststellungen* für die *Festsetzung* der Körperschaftsteuer Gruppe 2006 sind wirksam und rechtskräftig. Entscheidend für die Bindungswirkung ist hierbei die Wirksamkeit, die schon mit Zustellung und nicht erst mit Eintritt der Rechtskraft (Ablauf der Berufungsfrist bzw. Entscheidung über allfällige Berufung) gegeben ist. Denn gemäß [§ 254](#)

BAO wird durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt. Der letzte Satz von [§ 24a Abs. 3 KStG 1988](#), wonach mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides zuzuwarten ist, bis sämtliche zugrundeliegenden Feststellungsbescheide erlassen sind, erfordert ebenfalls kein Zuwarten bis zur Rechtskraft der zugrundeliegenden Feststellungsbescheide.

Mit Bindungswirkung für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 resultieren aus den – aller Voraussicht nach – im Zeitpunkt der Zustellung der vorliegenden Berufungsentscheidung wirksamen Feststellungen (vgl. Unterpunkte **a** und **b**):

- zum Gruppenmitglied GrMitgl.1 Einkünfte iHv -364.767,11 €,
- zum Gruppenmitglied GrMitgl.2 Einkünfte iHv -250.178,76 €,
- sowie zur Gruppenträgerin (Bw) Einkünfte iHv -398.961,21 €.

Die Summe dieser Beträge ist -1.013.907,08 €. Der angefochtene Bescheid ist daher mit Spruchpunkt **1** der vorliegenden Berufungsentscheidung dahingehend abzuändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit -1.013.907,08 € (anstatt bisher -654.341,44 €) angesetzt wird. Weitergehende Änderungen am angefochtenen Bescheid resultieren daraus nicht, insbesondere bleibt die in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzte Körperschaftsteuer für 2006 unverändert.

Die Summe von -1.013.907,08 € ist niedriger als die von der Bw begehrten -812.230,81 €. Damit ist das Begehr der Bw übererfüllt. Auf die rechnerische Begründung der Bw kann hier nicht eingegangen werden, weil die vorliegende Entscheidung zum Spruchpunkt **1** darauf basiert, dass ein Verfahrensstand gegeben ist bzw. aller Voraussicht nach im Zeitpunkt der Zustellung der vorliegenden Berufungsentscheidung gegeben sein wird, in welchem die Bindung an die drei wirksamen Feststellungen für 2006 jede andere Berechnungsmethode des Gesamtbetrages der Einkünfte der Gruppe ausschließt.

Auf das Vorbringen der Bw hinsichtlich mangelnder Rechtskraft der zugrundeliegenden Feststellungen ist zu entgegnen, dass diese mittlerweile rechtskräftig sind, und überdies weder der [§ 24a KStG 1988](#) noch der [§ 295 Abs. 1 BAO](#) die Rechtskraft (Unanfechtbarkeit bzw. Nichtangefangenheit) der Feststellungsbescheide erfordert.

Auf das Vorbringen der Bw hinsichtlich fehlender Basis gemäß [§ 24a Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) für die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2006 ist zu entgegnen, dass eine solche Basis keine Rechtskraft des Feststellungsbescheides voraussetzt und dass seit dem Ergehen des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 stets eine vollständige

Basis mit den drei Feststellungen vorhanden war. Die zwischenzeitlichen Änderungen dieser Basis bzw. dieser Basen ändern nichts daran, dass sie vorhanden waren.

**K) Zum Streitjahr 2007:**

**a) zur Feststellung Gruppenträger für 2007:**

Der mit der Überschrift „Rechtsschutz“ versehene 7. Abschnitt der Bundesabgabenordnung (BAO) sieht unter der weiteren Überschrift „A. Ordentliche Rechtsmittel“ in § 243 vor, dass gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig sind, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Soweit ein Bescheid nicht durch Bindungswirkungen anderer Bescheide bzw. Urteile determiniert ist, soll er – insbesondere sein Spruch – materiell richtig sein (bzw. soll er sich diesem Ideal möglichst annähern, wenn man davon ausgeht, dass es auf dieser Welt Perfektion und Vollkommenheit nicht gibt).

Das Berufungsverfahren bietet einem Berufungswerber die Möglichkeit, einen anderen Bescheidspruch als denjenigen im angefochtenen erstinstanzlichen Bescheid durchzusetzen, indem der Berufungswerber eine – die Berufungsbehörde (bzw. den Entscheidenden) überzeugende – Begründung für die materielle Richtigkeit dieses anderen Spruches vorbringt.

Die Berufungsbegründung der Bw basiert darauf, dass es unzulässig wäre, nach der Beendigung einer Außenprüfung mit der Schlussbesprechung in den daraufhin erlassenen Bescheiden von dem Ergebnis der Außenprüfung, das anlässlich der Schlussbesprechung in der darüber aufgenommenen Niederschrift festgehalten wurde, abzuweichen.

Das Vorbringen der Bw kann aber nur allfällige Mängel am Bericht über die Außenprüfung aufzeigen. Solche verfahrensrechtlichen Mängel haben aber keine Bindungswirkung für den vom Finanzamt erlassenen Bescheid; dieser wird durch Verfahrensmängel nicht materiell unrichtig. Im Abgabenverfahren gibt es grundsätzlich kein Beweisverwertungsverbot; für das Vorliegen einer Ausnahme davon (vgl. etwa *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 166 Tz 10 f) bestehen im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte.

Das Finanzamt war bei der Erlassung des Bescheides auch nicht an den Bericht über die Außenprüfung gebunden. Selbst wenn im Sinne der Bw der Betriebsprüfer seinen Bericht entsprechend dem Außenprüfungsergebnis laut Schlussbesprechung erstellt hätte, hätte das Finanzamt – allerdings mit zusätzlichem Begründungsaufwand – vom Außenprüfungsbericht abweichen können. (Vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 150 Tz 2)

Allfällige Verfahrensmängel könnten nur für eine Ermessensübung von Belang sein. Für das vorliegende Berufungsverfahren, in welchem keine Ermessensentscheidung zu überprüfen ist, ist eine ausdrückliche Feststellung zu Verfahrensmängeln ohne Belang und daher entbehrlich.

Die Berufungsbegründung der Bw ergibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass die vom Finanzamt angesetzten Einkünfte iHv 577.649,21 € materiell falsch wären oder dass die von der Bw beantragten Einkünfte iHv -164.048,30 € materiell richtig wären.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 ist daher abzuweisen (Spruchpunkt **3** der vorliegenden Berufungsentscheidung).

**b) Körperschaftsteuer Gruppe 2007:**

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 3. Dezember 2012 entspricht dem letzten Satz von [§ 24a Abs. 3 KStG 1988](#): „*Mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides ist zuzuwarten, bis sämtliche Feststellungsbescheide im Sinn des Abs. 1 erlassen sind.*“ Die Feststellungsbescheide hinsichtlich der Gruppenmitglieder waren schon im Jahr 2009 erlassen worden. Der Feststellungsbescheid hinsichtlich des Gruppenträgers (Seiten 1 und 2 der diesbezüglichen Sendung durch das BRZ) erging zugleich mit dem gleichdatierten Körperschaftsteuerbescheid (Seite 3 der diesbezüglichen Sendung), wie die Fußzeilen der Bescheidausdrucke zeigen. Die somit zeitgleiche Zustellung beider Bescheide erfüllte das Kriterium des Zuwartens iSd letzten Satzes des [§ 24a Abs. 3 KStG 1988](#), weil in dem Moment, wo der Körperschaftsteuerbescheid zugestellt wurde, auch der Feststellungsbescheid zugestellt war.

Die Rechtskraft des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2007 ist zwar nicht erforderlich; aber im Übrigen wird mit der Zustellung der vorliegenden Berufungsentscheidung dieser Bescheid durch Spruchpunkt **3** rechtskräftig.

Da durch die vorliegende Berufungsentscheidung keine inhaltliche Änderung am Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 stattfindet, besteht weiterhin Bindung an das steuerliche Ergebnis der Bw als Gruppenträger iHv 577.649,21 €. Dies verhindert die von der Bw gewünschte Änderung am Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007. Die gegen letzteren gerichtete Berufung muss daher als unbegründet abgewiesen werden (Spruchpunkt **4** der vorliegenden Berufungsentscheidung).

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 15. Mai 2013