



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Leitner, Mag. Michael Schiller und Friedrich Hagl über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. September 2006 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in die Frist für den Antrag auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 nach der am 28. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1.) Strittig ist, ob das Finanzamt zu Recht den Antrag der Berufungswerberin (idF Bw.) auf „Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in die Frist für den Antrag auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988“ abgewiesen hat.

2.) Nach der Aktenlage stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Mit dem mit 21. Dezember 2005 datierten und beim Finanzamt am 30. Dezember 2005 persönlich überreichten Schriftsatz hat die Bw. den **„Antrag auf Feststellung einer**

Unternehmensgruppe (Gruppenantrag) ab dem Veranlagungsjahr 2005“ gestellt

und die diesbezüglichen, jeweils von ihr mit 19. Dezember 2005 unterfertigten Formulare

- G 1 (Antrag der Bw. als Gruppenträgerin),

- G 2 (Anträge der Gruppenmitglieder F-GmbH, G-GmbH und L-GmbH),

- G 4 (Darlegung der finanziellen Verbindung der Gruppenträgerin) und
 - G 4a (Darlegung der finanziellen Verbindung der Gruppenmitglieder)
- vorgelegt.

Sowohl die Bw. als auch die F-GmbH und die G-GmbH weisen als **Bilanzstichtag** den auch auf den jeweiligen Formularen angeführten **31. Dezember** auf.

Die L-GmbH (idF kurz L) hat dagegen als **Bilanzstichtag** den **15. Dezember**.

Auf dem entsprechenden, die L betreffenden Formular G 2 ist zum einen dieser Bilanzstichtag angeführt, zum anderen ist neben der Unterschrift der beiden Geschäftsführer der L als Datum der **19. Dezember 2005** ausgewiesen.

3.) Mit Bescheid vom 19. Mai 2006 gab das Finanzamt dem Antrag der Bw. auf Feststellung einer Gruppe ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 teilweise statt und wies darauf hin, dass hinsichtlich der L deren Teilnahme mit gesondertem Bescheid vom 19. Mai 2006 abgelehnt worden sei.

Diesem an die L gerichteten gesonderten Bescheid fehlt es an einer entsprechenden Begründung.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang weiters, dass mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 4. Februar 2008 die Zugehörigkeit der L zur Gruppe ab der Veranlagung 2006 festgestellt wurde.

4.) Im berufungsgegenständlichen Wiedereinsetzungsantrag vom 9. August 2006 heißt es wie folgt:

- Sachverhalt:

Für die entsprechenden Agenden in der Steuerabteilung wie insbesondere die Erstellung und Übermittlung der entsprechenden Anträge und Unterlagen für die Feststellung sämtlicher Unternehmensgruppen von Gesellschaften im Konzern der Bank-GmbH an das Finanzamt Wien 1/23 sowie die gesamte Koordination der Aktivitäten im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung im Konzern sei im betreffenden Zeitraum Herr RB verantwortlich gewesen. Sämtliche Arbeiten im Zusammenhang mit den Anträgen auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit der Bw. als Gruppenträger seien von ihm durchgeführt worden. Dabei habe er alle notwendigen Formulare zur Unterfertigung durch die Geschäftsführer der beteiligten Gesellschaften vorbereitet. Weiters habe er sämtliche Einreichungen der Anträge an das Finanzamt Wien 1/23 durchgeführt.

- Darstellung der Fristversäumnis:

Von Herrn RB sei dabei im Dezember 2005 unerwarteterweise nicht ausreichend beachtet worden, dass in Abweichung zu praktisch allen Gesellschaften (mit Ausnahme einer weiteren Gesellschaft) des Konzerns der Bilanzstichtag der L nicht der 31. Dezember, sondern der 15.

Dezember sei. Auf Grund dieser Unachtsamkeit habe Herr RB den Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied) den Geschäftsführern der L erst am 19. Dezember 2005 zur Unterzeichnung vorgelegt.

- Daraus resultierender Rechtsnachteil:

Durch die Unterzeichnung des Antrages auf Feststellung einer Unternehmensgruppe am 19. Dezember 2005, somit erst nach dem Bilanzstichtag 15. Dezember 2005 der L, sei eine Voraussetzung für die Anerkennung der Gruppenzugehörigkeit der L zur Unternehmensgruppe der Bw. nicht gegeben.

- Vorliegen eines unvorhergesehenen Ereignisses:

Die eingetretene Unachtsamkeit hinsichtlich der zu beachtenden Frist für die Unterzeichnung des Gruppenantrages durch die beiden Geschäftsführer habe die Qualität eines unvorhergesehenen Ereignisses gemäß § 308 Abs. 1 BAO.

Herr RB sei seit beinahe fünf Jahren in der Steuerabteilung für Gesellschaften des Konzerns tätig und dabei sowohl bei allen Mitarbeitern des Konzerns als auch bei externen Partnern als besonders gewissenhafter, verlässlicher und extrem genauer Mitarbeiter bekannt. Ihm sei noch niemals eine Versäumung einer Verfahrensfrist passiert. Vielmehr sei er trotz der Vielzahl an von ihm betreuten Gesellschaften ein Garant dafür, dass sämtliche behördlichen und gesetzlichen Fristen genauestens beachtet und eingehalten werden.

- Kein Vorliegen eines groben Verschuldens:

Ein grobes Verschulden im Sinne des § 308 BAO liege nicht vor. Der Fehler von Herrn RB, der in einer verspäteten Vorlage des Gruppenantrages an die Geschäftsführer und in Folge der verspäteten Übermittlung des Gruppenantrages der L bestanden habe, sei ein solcher, der gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen geschehen könne. Der Fehler sei auch unter dem entsprechenden Zeitdruck um den Jahreswechsel im Zusammenhang mit den umfangreichen Arbeiten zur Erstellung des Teilkonzernabschlusses nach IFRS/IAS der Bank-GmbH, für den die Mitarbeiter der Steuerabteilung unter Termindruck zahlreiche Vorarbeiten zu leisten hätten, verständlich.

Weiters sei festzuhalten, dass eine entsprechende Einigung zwischen dem Gruppenträger, der Bw., und allen beteiligten Gruppenmitgliedern über die Bildung einer Unternehmensgruppe auf Grund der langfristigen Planung bereits seit Anfang Dezember 2005 vorgelegen sei. Somit sei zeitlich bereits vor dem fraglichen Bilanzstichtag 15. Dezember 2005 ein entsprechender Konsens vorgelegen, lediglich die formale Durchführung dieses Beschlusses sei erst Ende Dezember 2005 erfolgt. Dabei seien alle formellen Schritte für alle anderen beteiligten Gesellschaften von Herrn RB rechtzeitig vorgenommen worden. Lediglich der gegenständliche Antrag der L sei irrtümlicherweise von ihm verspätet zur Unterzeichnung vorgelegt worden.

Sein Fehler stelle somit allenfalls einen minderen Grad des Versehens dar und stehe gemäß § 308 Abs. 1 letzter Satz BAO einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht entgegen.

- Angaben zur Rechtzeitigkeit dieses Antrages:

Die Fristversäumnis sei erstmals durch die Zustellung des Bescheides vom 19. Mai 2006 über die Ablehnung des Antrages der L bemerkt worden. Die Zustellung dieses Bescheides an die steuerliche Vertreterin sei am 23. Mai 2006 erfolgt.

Der hiermit gestellte Wiedereinsetzungsantrag sei somit zeitgerecht nach Maßgabe des § 308 Abs. 3 BAO innerhalb von drei Monaten nach Aufhören des unvorhersehbaren Ereignisses eingebracht worden.

- Nachholen der versäumten Handlung:

Die entsprechenden Anträge betreffend die Anerkennung der L als Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 seien bereits im Zuge des Antrags auf Feststellung der Unternehmensgruppe der Bw. an das Finanzamt übermittelt worden.

5.) Mit Bescheid vom 27. September 2006 wies das Finanzamt diesen Wiedereinsetzungsantrag als unbegründet ab.

Danach sei Voraussetzung für eine Wiedereinsetzung, dass die Partei glaubhaft mache, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert gewesen sei, die Frist einzuhalten, und es sich beim Verschulden an der Versäumnung nur um einen minderen Grad des Versehens handle.

Im Verkehr mit Behörden und der Einhaltung von Terminen und Fristen sei eine nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt geboten. Dabei sei an Menschen mit besonderen Fähigkeiten und an rechtskundige Personen, die im Umgang mit Behörden geübt seien, ein strengerer Maßstab anzulegen.

Im gegenständlichen Fall hätte es dem als höchst qualifiziert beschriebenen Sachbearbeiter bei nötiger Sorgfalt und demnach gebotener Überprüfung des Gruppenantrages auffallen müssen, dass eines der Gruppenmitglieder nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, nämlich zum 15. Dezember, bilanziere, weil das Feld „Bilanzstichtag“ eines jeden Gruppenmitgliedes im Antragsformular auszufüllen sei. Noch dazu habe dieser Sachverhalt Herrn RB nicht fremd oder im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Feststellung einer Gruppe zum ersten Mal begegnet sein können, wenn er doch bereits seit nahezu fünf Jahren in der Steuerabteilung des Konzerns tätig sei.

Die für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO zwingenden Voraussetzungen des unabwendbaren oder unvorhergesehenen Ereignisses sowie des minderen Grades des Verschuldens an der Fristversäumnis seien deshalb nicht gegeben.

6.) In der Berufung vom 8. November 2006 heißt es, dass das Finanzamt nicht schlüssig begründet habe, warum in dem gegenständlichen einmaligen Versehen eine derartige Sorglosigkeit zu erblicken sei, dass das Vorliegen eines minderen Grades des Versehens ausgeschlossen werde.

Es sei zu betonen, dass Herr RB diese konzertierte Erstellung sämtlicher Gruppenanträge des Konzerns erstmalig durchgeführt habe, es sich demnach keinesfalls um eine Routinetätigkeit gehandelt habe. Insgesamt habe er Anträge für die Anerkennung von acht Unternehmensgruppen mit insgesamt 104 beteiligten Gesellschaften bearbeitet. Bis auf den gegenständlichen Fall hätte das zuständige Finanzamt sämtlichen Anträgen ohne jegliche Beanstandungen, Vorhalte oder Verbesserungsaufträge Folge gegeben.

Wie bekannt seien die Regelungen über die Gruppenbesteuerung erstmals ab dem Jahre 2005 zur Anwendung gelangt, weshalb auch langjährige Mitarbeiter von Steuerabteilungen zum ersten Mal mit den entsprechenden formalen Anforderungen für die Anerkennung von Unternehmensgruppen konfrontiert gewesen seien. Eine derartig weitgehende systematische Änderung wie die Neueinführung der Gruppenbesteuerung bringe immer gewisse Unsicherheiten über die administrativen Abläufe und die praktische Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben mit sich. Daher verwundere es auch nicht, dass innerhalb der Finanzverwaltung die Einführung der Gruppenbesteuerung bzw. die Bearbeitung von Gruppenanträgen eine besondere Herausforderung dargestellt habe. Die durchschnittlich im Vergleich zu anderen Anbringen wesentlich längere Erledigungsdauer lasse den Schluss zu, dass auch für die Finanzverwaltung „Neuland“ betreten worden sei bzw. eine „Einführungsphase“ erforderlich gewesen sei, um interne Prozesse entsprechend zu adaptieren. So seien die notwendigen Formulare in ihrer endgültigen Version erst Ende Oktober 2005 für die Verwendung durch den Abgabepflichtigen zur Verfügung gestanden. Der Zeitraum für die ordnungsgemäße Erstellung der Gruppenanträge sei demnach entsprechend knapp bemessen gewesen.

Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt demnach unter Einbeziehung der genannten Umstände einen grob überzogenen Sorgfaltsmaßstab angelegt, der mit dem Normzweck des § 308 BAO nicht vereinbar sei.

Nach der Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 9.4.1997, 97/13/0048) betreffend Fälle von berufsmäßigen Parteienvertretern sei es „im Interesse vernünftiger Rechtsschutzwahrung nicht angezeigt, jedes in der Kanzlei eines berufsmäßigen Parteienvertreters unterlaufene Missgeschick dem Parteienvertreter mit Wirkung für die Partei als ein den Grad minderen Versehens übersteigendes Verschulden zuzurechnen, weil sich gerade aus dem zweiten Satz des § 46 Abs. 1 VwGG (identisch mit § 308 Abs. 1 zweiter Satz BAO) deutlich das gesetzgeberische Anliegen entnehmen lasse, den Rechtsschutz nicht aus formellen Gründen im Ergebnis von Ereignissen scheitern zu lassen, die nach statistischer Wahrscheinlichkeit

menschlichen Fehlerkalküls im Drange der Geschäfte auch eines berufsmäßigen Parteienvertreter fallweise vorkommen können und verstehbar sind."

Wenn das Gesetz daher bewusst die Möglichkeit des erklärlichen und entschuldbaren menschlichen Fehlers sogar bei einem Parteienvertreter anerkenne, an den seitens des Gesetzes und der Rechtsprechung auf Grund seiner Ausbildung besonders strenge und sehr hohe Maßstäbe angelegt würden, müsse dies um so mehr auch für rechtskundige und sorgfältige Personen gelten, die nicht Parteienvertreter seien, auch wenn sie „im Umgang mit Behörden geübt“ seien.

Der bekämpfte Bescheid ignoriere aber gerade diese gesetzliche Toleranzschwelle, die ins Kalkül ziehe, dass dort, wo Menschen arbeiten, Fehler passieren können und diese nicht in jedem Fall zur Konsequenz des Rechtsverlustes führen sollen. Es soll nach der Bestimmung des § 308 BAO ganz bewusst dann eine Korrektur möglich sein, wenn es sich um einen minderen Grad des Versehens handle. Gerade ein solches einmaliges Versehen sei aber im gegenständlichen Fall vorgelegen. Ein schwerwiegender Fehler könne in einer einmaligen und geringfügigen Unachtsamkeit von Herrn RB bei der sonst anstandslosen Abwicklung von mehr als 100 Gruppenanträgen keinesfalls erblickt werden.

Es sei weiters nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt überhaupt zu der Feststellung gelange, dass der Sachverhalt Herrn RB nicht fremd oder im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Feststellung einer Gruppe zum ersten Mal begegnet sei. Diese Aussagen würden in wesentlichen Punkten dem oben dargestellten tatsächlichen Sachverhalt widersprechen. Die Begründung des Bescheides stütze sich auf reine Mutmaßungen und nicht auf ein den verfahrensrechtlichen Anforderungen der BAO entsprechendes Ermittlungsverfahren.

Wenn die Abgabenbehörde schon entgegen der evidenten Tatsache der erstmaligen praktischen Anwendung der komplexen Regelungen über die Gruppenbesteuerung bei Herrn RB eine jahrelange Routine bei der Erstellung von Gruppenanträgen vermute und daher implizit entsprechende Ergänzungen zur Darstellung des Sachverhaltes im Wiedereinsetzungsantrag für notwendig erachte, hätte sie auch entsprechende Ermittlungshandlungen, wie insbesondere Zeugeneinvernahmen, über den Tätigkeitsbereich von Herrn RB durchführen müssen. Nur so wäre eine Feststellung dazu möglich gewesen, ob und inwieweit Herr RB tatsächlich über die entsprechende Routine in der Bearbeitung von Gruppenanträgen verfügt habe. Tatsächlich sei RB im fraglichen Zeitraum nämlich, entgegen den Annahmen des Finanzamtes, mit der Antragstellung betreffend die Feststellung von Unternehmensgruppen nach § 9 Abs. 8 KStG 1988 erstmalig konfrontiert gewesen.

Hinsichtlich des in Frage stehenden Sachverhaltes werde deshalb für mögliche ergänzende Ermittlungshandlungen die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn RB sowie seines Vorgesetzten Herrn LD angeregt.

7.) Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2007 wies das Finanzamt diese Berufung als unbegründet ab und verwies wie schon im angefochtenen Bescheid darauf, dass an Herrn RB als einen Menschen mit hoher Qualifikation und höchst wichtigen Aufgabenbereichen, wie dies von der Bw. selbst beschrieben werde, für den Verkehr mit Behörden strengere Maßstäbe anzulegen seien als an Personen, die auf diesem Gebiet ungeübt seien. Der das gegenständliche Verfahren überhaupt auslösende relevante Sachverhalt, nämlich die jeweiligen Bilanzstichtage der einzelnen vom Gruppenantrag umfassten Gesellschaften, sei Herrn RB aufgrund seiner Tätigkeit nicht neu bzw. fremd gewesen, auch wenn aufgrund der Neueinführung der Gruppenbesteuerung erstmalig ein Gruppenantrag gestellt worden sei.

8.) Im Vorlageantrag vom 17. April 2007 wiederholte die Bw. ihr Vorbringen, dass der vom Finanzamt herangezogene Sorgfaltsmaßstab überzogen sei.

Das Finanzamt gehe nach wie vor davon aus, dass Herr RB laufend mit den steuerlichen Agenden der L betraut gewesen sei.

Zu erwartende Ermittlungshandlungen des Finanzamtes zur Verifizierung dieser Annahme des Finanzamtes seien von diesem allerdings auch nach Vorliegen der Berufung nicht gesetzt worden. Dabei wäre nämlich der folgende tatsächliche Sachverhalt zu Tage getreten: Herr RB sei zur Kompetenzbündelung innerhalb der Steuerabteilung der Bank-GmbH im Jahre 2005 mit den Agenden der Gruppenbesteuerung und der Erstellung der Anträge auf die Feststellung von Unternehmensgruppen für alle Konzerngesellschaften führend betraut worden. Die laufende steuerliche Betreuung der L wie etwa die Erstellung und Kontrolle der Steuererklärungen, sei aber nicht in seiner Verantwortung gewesen. Die L sei daher eine von mehreren Dutzenden Gesellschaften gewesen, die in eine ertragsteuerliche Gruppe integriert werden sollte.

Wie bereits im Wiedereinsetzungsantrag ausgeführt sei die Willensbildung und konzerninterne Genehmigung betreffend Etablierung und Umfang von Unternehmensgruppen zeitlich bereits deutlich vor dem 15. Dezember 2005, dem Bilanzstichtag des einzubeziehenden Gruppenmitglieds, erfolgt, und stellte die Unterschriftsleistung am 19. Dezember 2005 unter das Finanzamtsformular nur die formale Umsetzung dieses Konsenses dar. Die einmalige Fehlleistung von Herrn RB habe daher lediglich darin bestanden, den schriftlichen Antrag zu einer vor dem maßgeblichen Bilanzstichtag gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 inhaltlich abgestimmten und vereinbarten Gruppenbeziehung, vier Tage zu spät zur Unterschriftsleistung den Geschäftsführern der involvierten Gesellschaften vorgelegt zu haben.

Die Argumentation des Finanzamtes, wonach für Herrn RB ein strengerer Maßstab anzulegen wäre, berücksichtige nicht dessen konkretes Aufgabengebiet und die Umstände des Einzelfalles. Sie lasse auch nicht erkennen, bei welcher Verletzung des Sorgfaltsmaßstabes - nach Ansicht des Finanzamtes - eine Wiedereinsetzung des Verfahrens noch möglich gewesen wäre. Vielmehr laufe die undifferenzierte Rechtsauslegung des Finanzamtes mit dem klar zum Ausdruck gebrachten Ansatz einer Nulltoleranzschwelle für leichte Fahrlässigkeit bei Personen, die regelmäßig mit Behörden zu tun hätten, letztlich darauf hinaus, das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand unabhängig vom Grad des Verschuldens überhaupt nicht anzuerkennen.

Tatsächlich sei dieses Rechtsinstitut aber ua gerade mit dem Zweck im Gesetz geregelt, einen Behelf für einmalige Fehler bzw. Versäumnisse, wie sie auch einmal einem sonst sorgfältigen Menschen passieren können, zu schaffen, wenn hierbei keine „auffallende Sorglosigkeit“ vorliege.

Gerade im Zusammenhang mit der Einführung der Gruppenbesteuerung (knapp gehaltener Gesetzestext, umfangreicher Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, Formulare erst im letzten Jahresviertel 2005 zur Verfügung gestellt) sei zu bedenken, dass auch bei rechtskundigen und sorgfältigen Personen einmalige Fehler bzw. Irrtümer eher zu erwarten seien als im Fall einer seit vielen Jahren bekannten und etablierten Materie mit unveränderter Praxis, von der man tatsächlich annehmen können sollte, dass sie „in Fleisch und Blut übergegangen“ sein müsse. Hingewiesen werde in diesem Zusammenhang darauf, dass das Finanzamt schon seit vielen Monaten bezüglich wichtiger gruppenbesteuerungsrelevanter Anbringen seiner gesetzlichen Entscheidungspflicht nicht mehr nachkomme.

Zusammenfassend gehe das Finanzamt von einem überzogenen Maßstab aus, da es selbst nicht mehr in der Lage sei, die gesetzlichen Bestimmungen über die Gruppenbesteuerung zu administrieren, andererseits den von der Bw. bzw. von Herrn RB begangenen Anwendungsfelder nicht als minderen Grad des Verschuldens anerkenne.

Im Übrigen werde weiterhin die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn RB sowie von Herrn LD angeregt.

9.) Nach Vorlage dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (idF UFS) wurden, nachdem seitens der Bw. mit Schriftsatz vom 25. Juni 2009 ein ausdrücklicher Beweisantrag auf Einvernahme der beiden Zeugen unter Angabe der Beweisthemen gestellt worden war, sowohl Herr RB als auch Herr LD im schriftlichen Wege einvernommen.

a) Herr RB brachte auf die Frage seines damaligen Tätigkeitsbereiches vor, dass er im Rahmen des Projektes „Gruppenbesteuerung“, welches sich im Wesentlichen über das ganze Geschäftsjahr 2005 erstreckt habe, innerhalb der Steuerabteilung der Bank-GmbH mit den

damit zusammenhängenden Agenden betraut gewesen sei. Dazu habe auch die Erstellung sämtlicher Anträge auf die Feststellung von Unternehmensgruppen gehört. Da im Rahmen dieses Projektes etwa 100 Gesellschaften in Gruppen mit sieben verschiedenen Gruppenträgern überführt worden seien, sei dies mit einem sehr erheblichen Aufwand verbunden gewesen.

Die ausdrückliche Frage, ob es zuvor jemals zur Versäumnis einer Frist in Verfahren, gleich welcher Art, bei einer der zahlreichen Gesellschaften des Konzerns gekommen sei, beantwortete Herr RB damit, dass ihm während seiner sechsjährigen Tätigkeit im Konzern, von dem gegenständlichen Fall abgesehen, keine weitere von ihm zu vertretende Fristversäumung bekannt sei.

Weiters brachte er vor, dass betreffend die L die laufende steuerliche Betreuung, dh insbesondere die Erstellung und die Kontrolle der Steuererklärungen, nicht in seinem Verantwortungsbereich gewesen seien. Aus diesem Grund sei ihm der abweichende Bilanzstichtag der L auf Grund seiner laufenden Agenden nicht bekannt gewesen.

Überdies sei eine entsprechende Einigung zwischen der Bw. als Gruppenträgerin und den beteiligten Gruppenmitgliedern über die Bildung einer Unternehmensgruppe schon im Sommer 2005 vorgelegen. Lediglich die formale Durchführung sei erst Ende Dezember 2005 erfolgt.

Auf die ausdrückliche Frage, wann ihm der „Irrtum“ betreffend den Bilanzstichtag der L und damit die verspätete Unterschriftsleistung aufgefallen sei, gab Herr RB an, dass ihm der Fehler erst durch den abschlägigen Bescheid des Finanzamtes über die Unternehmensgruppe im Hinblick auf die L bekannt geworden sei.

b) Der damalige Vorgesetzte von Herrn RB, LD, bestätigte diese Aussagen im Wesentlichen. Unter anderem brachte er vor, dass es sich seiner Erinnerung nach um ein „absolut einmaliges Versäumnis“ gehandelt und er Herrn RB als „besonders zuverlässigen Mitarbeiter“ schätzen gelernt habe. Herrn RB habe - wenn überhaupt - der abweichende Bilanzstichtag der L nur zufällig bekannt sein können. Die konzerninterne Einigung über die geplanten Unternehmensgruppen sei im Sommer oder Frühherbst 2005 vorhanden gewesen, lediglich die Ausformulierung der entsprechenden Verträge und Korrespondenzen bzw. Vorbereitung der Finanzamtsanzeigen sei von der damaligen Steuerabteilung der Bank-GmbH erst im November bzw. größtenteils im Dezember 2005 durchgeführt worden, nicht zuletzt deshalb, da die entsprechenden Formulare erst im Spätherbst von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt worden seien. Auch er selbst habe bei dieser Aktivität mitgearbeitet und die entsprechenden Schriftstücke stichprobenhaft kontrolliert, wobei aber auch ihm der Irrtum hinsichtlich des Bilanzstichtages nicht aufgefallen sei. Auf diesen Irrtum sei er erst durch die Zustellung des abschlägigen Bescheides des Finanzamtes aufmerksam geworden.

10.) In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Oktober 2009 wiederholten sowohl die Vertreter der Bw. als auch des Finanzamtes ihre jeweiligen Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden, oben wiedergegebenen und insoweit unstrittigen Sachverhaltes sind folgende gesetzliche Bestimmungen von Bedeutung:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Nach Abs. 2 muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Gemäß § 309 a Abs. 1 BAO hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Abs. 2 bestimmt, dass wenn der Wiedereinsetzungsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen entspricht, die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit Hinweis aufzutragen hat, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

§ 9 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 bzw. des Abgabenänderungsgesetzes 2004 regelt die "Unternehmensgruppen", wobei gemäß Abs. 1 abweichend von § 7 finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden können. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitgliedes fällt.

In Bezug auf den Gruppenantrag heißt es in Abs. 8 wie folgt:

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 dieser bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach 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.

Das Finanzamt hat den Wiedereinsetzungseintrag im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass die Voraussetzungen des unabwendbaren oder unvorhergesehenen Ereignisses bzw. des minderen Grades des Verschuldens an der Fristversäumnis nicht gegeben seien.

Nach Ansicht des UFS ist vorerst aber zu prüfen, ob überhaupt eine wiedereinsetzungsfähige Frist versäumt worden ist, dh ob der Wiedereinsetzungsantrag zulässig ist, sowie ob der Wiedereinsetzungsantrag rechtzeitig gestellt worden ist. Unzulässige sowie verspätete Wiedereinsetzungsanträge sind nämlich zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 309a Tz 9).

A) Versäumung einer Frist:

Nach dem ausdrücklichen Vorbringen der Bw. im Wiedereinsetzungsantrag vom 9. August 2006 bezieht sich dieser Antrag auf die „Frist für den Antrag auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988“.

Vorauszuschicken ist, dass § 9 Abs. 8 KStG 1988 das Antragsprinzip vorsieht, wobei die Wirkungen der Gruppenbesteuerung „optional“ sind (vgl. hierzu Achatz/Postl in Quantschnigg ua

(Hrsg), Gruppenbesteuerung - Kommentar und systematische Darstellung, Rz 1 ff zu § 9 Abs. 8 KStG). Um Rechtssicherheit zu gewährleisten, ist bereits vor Durchführung der Gruppenbesteuerung ein Feststellungsbescheid vorgesehen, der darüber Auskunft gibt, ob die Rechtswirkungen der Gruppenbesteuerung eintreten werden und welche Körperschaften der Unternehmensgruppe angehören. Dieser Feststellungsbescheid entfaltet Bindungswirkung und ist Grundlagenbescheid für die nachfolgenden Körperschaftsteuerveranlagungen. Der Feststellungsbescheid kommt damit einer verbindlichen Auskunft über die zukünftige Besteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe gleich.

Aus dieser Bestimmung des § 9 Abs. 8 KStG 1988 ist ersichtlich, dass bei einem Gruppenantrag stets **zwei Fristen bzw. Zeitpunkte** beachtet werden müssen (so auch ausdrücklich Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung K 369):

- jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied und der Gruppenträger haben den Gruppenantrag vor Ablauf des Wirtschaftsjahres zu unterfertigen, für das sie erstmals in die Unternehmensgruppe einbezogen werden sollen („**Unterfertigung bis zum Bilanzstichtag**“);
- hat der letzte Unterfertigungspflichtige unterfertigt, ist der Gruppenantrag binnen eines Monats beim zuständigen Finanzamt des Antragstellers zu stellen („**Monatsfrist ab der letzten Unterfertigung**“).

Dass bei der Versäumung der letztgenannten einmonatigen Frist für die Einreichung des Gruppenantrages beim Finanzamt eine Wiedereinsetzung möglich ist, wird in sämtlichen Kommentaren zur Gruppenbesteuerung bzw. im gesamten Schrifttum hiezu einhellig bejaht (vgl. ua Achatz/Postl in Quantschnigg ua (Hrsg), Gruppenbesteuerung - Kommentar und systematische Darstellung, Rz 51 zu § 9 Abs. 8 KStG; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung K 370).

Im konkreten Fall wurde aber unstrittig die erstgenannte „Frist“, nämlich die rechtzeitige Unterfertigung, versäumt, da die beiden Geschäftsführer der L als deren gesetzliche Vertreter den Antrag erst am 19. Dezember 2005 unterschrieben haben, obwohl der Bilanzstichtag der 15. Dezember ist.

Von der Bw. selbst wurde in ihrem Wiedereinsetzungsantrag im Rahmen der „Darstellung der Fristversäumnis“ vorgebracht, dass Herr RB als im Konzern der Bank-GmbH für sämtliche Aktivitäten im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung Verantwortlicher auf Grund seiner „Unachtsamkeit“ den Gruppenantrag den Geschäftsführern der L verspätet zur Unterzeichnung vorgelegt habe.

Bei richtigem Verständnis dieser Ausführungen sollte damit wohl zum Ausdruck gebracht werden, dass die Fristversäumnis zwar in der nicht fristgerechten Unterzeichnung des Gruppen-

antrages durch die beiden Geschäftsführer der L liegt, der Grund hierfür aber in der verspäteten Vorlage durch den beauftragten Dienstnehmer RB gegeben war.

In Bezug auf die Frage, ob auch in einem solchen Fall der „nicht rechtzeitigen Unterfertigung“ eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich ist, gibt es, soweit ersichtlich, im gesamten Schrifttum keine Auseinandersetzung.

Nun gilt zwar der Grundsatz, dass die Wiedereinsetzungsmöglichkeit bei Fristen unabhängig davon besteht, ob sie eine verfahrensrechtliche oder materielle Frist ist, ob sie ein Verfahren einleitet oder ob sie innerhalb eines Verfahrens besteht, ob sie eine gesetzliche oder behördliche Frist ist bzw. ob sie verlängerbar ist (vgl. Ritz, BAO³, § 308 Tz 4). Stoll (BAO-Kommentar, § 308, 2980) spricht sogar davon, dass im Bereich des Abgabenverfahrens eine Wiedereinsetzung gegen die Versäumung von Fristen „schlechthin zulässig“ ist.

Andererseits ist aber nach dem Gesetzeswortlaut der Gruppenantrag **nachweislich** vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft zu unterfertigen, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

Diesbezüglich meinen Achatz/Postl in Quantschnigg ua (Hrsg), Gruppenbesteuerung - Kommentar und systematische Darstellung, Rz 21 zu § 9 Abs. 8 KStG, dass diese Regelung offenbar eine Rückdatierung verhindern soll. Da die Antragstellung wohl bis zu einem Kalendermonat nach Bilanzstichtag noch möglich ist, weil der Antrag laut Gesetz innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen ist, soll die Vorschrift verhindern, dass ein nach dem Bilanzstichtag unterfertigter Antrag noch als rechtzeitig unterfertigt vorgelegt wird.

Urtz, Die Frist zur Stellung des Gruppenantrages, GeS 2008/2, S. 76, geht davon aus, dass diese Unterfertigungspflicht der äußere Ausdruck der zivilrechtlichen Willensbildung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern, eine Gruppe eingehen zu wollen, darstellt. Als Argument führt Urtz an, dass im Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz 2005 anstelle des Gruppenantrages noch ein „Gruppenvertrag“ vorgesehen war, der unterfertigt werden musste. Demnach ist die Unterfertigungspflicht sozusagen das Überbleibsel des ursprünglich im Begutachtungsentwurf vorgesehenen Gruppenvertrages.

Auch Sedlacek/Tissot, Der Gruppenantrag, Mindestinhalt - Vertragscharakter - Genehmigungspflicht - Steuerausgleich - Teil I, ÖStZ 2004, 483, vertreten die Ansicht, dass die einzelnen Gruppengesellschaften einen (mündlichen oder schriftlichen) Gruppenvertrag abschließen, der dann dem Gruppenantrag zugrunde gelegt wird.

Ebenso war auch der bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft notwendig gewesene Ergebnisabführungsvertrag seiner Rechtsnatur nach ein dem Organisationsrecht der Kapitalge-

sellschaft zuzuordnender zweiseitiger Unternehmensvertrag im Sinne des § 238 Abs. 1 AktG bzw. des § 49 GmbHG. § 9 Abs. 4 KStG 1988 idF vor dem Steuerreformgesetz 2005 verlangte, dass der Ergebnisabführungsvertrag vor dem Bilanzstichtag der Organtochtergesellschaft jenes Jahres abgeschlossen werden musste, für das er erstmals gelten soll. Maßgebend für den Wirksamkeitsbeginn des Ergebnisabführungsvertrages war dabei der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch die vertretungsbefugten Organe. Der Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages war dem für die Besteuerung der Organgesellschaft zuständigen Finanzamt binnen Monatsfrist (§ 120 BAO) anzuzeigen. Erfolgte die Anzeige verspätet, insbesondere nach dem Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres, für das es erstmals wirksam werden sollte, traf die Organgesellschaft eine erhöhte Nachweispflicht, dass der Vertrag rechtzeitig abgeschlossen worden war (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 9, Rz 13 ff).

Aus dem Gesagten ist demnach die Schlussfolgerung zu ziehen, dass die rechtzeitige Unterfertigung des Gruppenantrages eine essentielle Voraussetzung für das Zustandekommen einer Unternehmensgruppe ist (vgl. Achatz/Postl in Quantschnigg ua (Hrsg), Gruppenbesteuerung - Kommentar und systematische Darstellung, Rz 48 zu § 9 Abs. 8 KStG).

Daraus folgt weiters, dass der Gruppenantrag - wie der Ergebnisabführungsvertrag bei der Organschaft - seiner Rechtsnatur nach einen handelsrechtlichen Hintergrund aufweist, weshalb es sich bei der „Frist“ zur Unterfertigung des Antrages nicht um eine wiedereinsatzfähige „Frist“ im Sinne der §§ 108 bis 110 BAO handelt.

Im Ergebnis kommt der UFS zum Schluss, dass mangels „Fristversäumnis“ eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im konkreten Fall nicht denkbar ist.

B) Rechtzeitiger Wiedereinsetzungsantrag:

Unabhängig von diesen Ausführungen zur „Fristversäumnis“ muss nach der oben wiedergegebenen Gesetzeslage der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach „Aufhören des Hindernisses“ eingebracht werden.

Nach dem Vorbringen der Bw. im Wiedereinsetzungsantrag („Angaben zur Rechtzeitigkeit dieses Antrages“) sei die „Fristversäumnis“ erstmals durch die Zustellung des Bescheides vom 19. Mai 2006, worin das Finanzamt den Gruppenantrag betreffend die L abgewiesen hat, bemerkt worden. Mit dieser am 23. Mai 2006 erfolgten Bescheidzustellung habe deshalb diese dreimonatige Frist zu laufen begonnen.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt in diesem Bescheid die Abweisung nicht begründete, demnach auch nicht auf die nicht rechtzeitige Unterfertigung des Gruppenantrages durch die gesetzlichen Vertreter der L als Gruppenmitglied hinwies, ist dem Vorbringen der Bw. zu entgegen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Rechtzeitigkeit

eines Wiedereinsetzungsantrages (§ 308 Abs. 2 BAO bzw. inhaltsgleiche Bestimmung des § 46 VwGG) für das Ingangsetzen der Frist für die Stellung eines Wiedereinsetzungsantrages ausschließlich auf das Aufhören des Hindernisses (= Ereignis, das die Fristeinhaltung verhindert hat) bzw. auf die spätere Erlangung der Kenntnis der Fristversäumung abzustellen ist.

Für die Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages kommt es dabei nicht auf das subjektive Erkennen der Fristversäumung, sondern nur auf den Zeitpunkt an, zu dem die Fristversäumung objektiv erkennbar war (vgl. ua VwGH 31.5.2006, 2006/13/0061).

Wenn - wie im konkreten Fall - ein Tatsachenirrtum über den Ablauf der Frist für die Unterfertigung des Gruppenantrages durch die Geschäftsführer der L gegeben ist, hört das „Hindernis“ im Sinne des § 308 Abs. 2 BAO in jenem Zeitpunkt auf, zu welchem dieser Tatsachenirrtum als solcher erkannt werden **konnte und musste** (vgl. ua VwGH 15.2.2006, 2005/13/0155).

Dieser Zeitpunkt ist im konkreten Fall aber eindeutig der **19. Dezember** 2005, mithin der Tag der Unterfertigung des Gruppenantrages durch die Bw. als Gruppenträgerin bzw. durch die L als einzubeziehendes Gruppenmitglied. An diesem Tag war objektiv - allein schon durch den auf dem Antrag ebenfalls angegebenen Bilanzstichtag der L mit 15. Dezember - erkennbar, dass die „Frist für die rechtzeitige Unterfertigung des Gruppenantrages“ versäumt wurde.

Anders ausgedrückt lag anlässlich der Unterfertigung des Antrages für die Bw. als Wiedereinsetzungswerberin bei einer Gegenüberstellung der beiden Daten (15. Dezember als Bilanzstichtag der einzubeziehenden L bzw. 19. Dezember als Tag der Unterfertigung des Gruppenantrages durch die beiden Geschäftsführer der L) die Versäumung der Frist „offen zu Tage“, was den bis dahin gegebenenfalls vorgelegenen Irrtum über den Zeitpunkt des Bilanzstichtages bzw. über den damit gesetzlich vorgegebenen Zeitpunkt der maßgeblichen Unterfertigung des Gruppenantrages beseitigen und damit das Hindernis „aufhören“ lassen musste (vgl. zu den vergleichbaren Fallkonstellationen im Zusammenhang mit der Versäumung der Frist zur Erhebung einer VwGH-Beschwerde die Beschlüsse des VwGH vom 31.5.2006, 2006/13/0061; 15.2.2006, 2005/13/0155; 29.10.2003, 2003/13/0098, uva).

Der von der Bw. im gesamten Verfahren mehrfach betonte Umstand, dass Herrn RB als für die Gruppenbesteuerung Verantwortlicher der Irrtum über den Bilanzstichtag nicht aufgefallen sei und dass er deshalb den Geschäftsführern der L den Antrag verspätet vorgelegt habe, kann für die Frage der Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages der Bw. nicht von Belang sein, weil es sich dabei um einen rein unternehmensinternen Vorgang handelt, der in keinem Bezug steht zur nach der Gesetzeslage geforderten Unterfertigung des Gruppenantrages durch den bzw. die „gesetzlichen Vertreter“ des Gruppenträgers sowie jeder als Gruppenmitglied einzubeziehenden Gesellschaft.

Maßgebend für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages ist demnach allein der Umstand, dass der Bw. als Wiedereinsetzungswerberin im Zeitpunkt ihrer

Unterfertigung des Gruppenantrages am 19. Dezember 2005 bewusst sein musste, dass die Unterfertigung des Gruppenantrages durch die gesetzlichen Vertreter der L „verspätet“ gewesen ist.

Der Wiedereinsetzungsantrag erweist sich aus diesem Grund - unabhängig vom Umstand, dass nach den obigen Ausführungen keine wiedereinsatzfähige Frist gegeben ist - auf jeden Fall auch als verspätet.

Nach dem Gesagten hätte das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag zurückweisen müssen, wobei aber durch den Umstand, dass das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag abgewiesen hat, nach der Rechtsprechung des VwGH keine Rechtsverletzung der Bw. als Antragstellerin erblickt werden kann (vgl. ua 25.11.1999, 99/15/0118; 19.2.1998, 96/16/0072). Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. November 2009