

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2-4 im Beisein der Schriftführerin S in den Beschwerdesachen GM1-GmbH, Adresse, vertreten durch V-WT-GmbH , gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 8. Juli 2010 und 9. September 2010 (Datum der Zustellung), betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 und die Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO werden als unbegründet abgewiesen.
2. Der Körperschaftsteuerbescheid 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die GM1-GmbH (im folgenden Bf.) war gemäß Gruppenfeststellungbescheid des Finanzamtes Linz vom 12. Dezember 2006 ab der Veranlagung 2005 Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit der GT-alt als Gruppenträgerin und den weiteren Gruppenmitgliedern GM3-GmbH und GM2-GmbH .

Die Gruppenträgerin GT-alt (Bilanzstichtag 31. Dezember) war zu 100% an der GM3-GmbH (Bilanzstichtag 30. September) beteiligt, diese wiederum hielt 100% der Anteile an der GM2-GmbH und der Bf. (beide Bilanzstichtag 31. Dezember).

Am 1. Oktober 2009 brachte die Bf. eine Körperschaftsteuerklärung für 2008 elektronisch ein aufgrund derer vom Finanzamt Linz am folgenden Tag, den 2. Oktober 2009 bereits ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 erlassen wurde.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2009 zeigte die Bf. gemäß § 9 Abs. 8 TS 5 KStG 1988 an, dass sie sowie die Gruppenträgerin GT-alt und die Gruppenmitglieder GM3-GmbH und GM2-GmbH einen Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe mit der GT-neu

als neuer Gruppenträgerin gestellt haben. Aus dem beiliegenden Antragsformular G2 ist ersichtlich, dass die Unterfertigung des Gruppenantrages seitens des gesetzlichen Vertreter der Bf., A und B , am 22. September 2009 erfolgte. Im Gruppenantrag vom 29. September 2009 wurde von der Antragstellerin GT-neu auf nachfolgenden Umstand hingewiesen:

"Die GM3-GmbH ist beteiligte Körperschaft der GM2-GmbH und der GM1 . Das Wirtschaftsjahr der GM3-GmbH endet per 30. September, das Wirtschaftsjahr der beiden Beteiligungsgesellschaften GM2-GmbH und GM1 entspricht dem Kalenderjahr und endet somit am 31. Dezember. Wir weisen darauf hin, dass diese Gesellschaften bisher Gruppenmitglieder einer Gruppe mit der GT-alt als Gruppenträgerin gewesen sind. Die steuerlichen Ergebnisse der GM2-GmbH und GM1 betreffend das Wirtschaftsjahr 2008 fließen daher aufgrund der Wirkung der „alten“ Gruppe für die Veranlagung 2008 der GM2-GmbH und der GM1 in das steuerliche Ergebnis der GM3-GmbH betreffend das Wirtschaftsjahr 2008/2009 ein. Das von der GM3-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 an den neuen Gruppenträger weiterzuleitende steuerliche Ergebnis umfasst daher auch die steuerlichen Ergebnisse der GM2-GmbH und der GM1 für 2008."

Am 11. März 2010 erließ des Finanzamt Linz einen "Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 12.12.2006" mit folgendem Spruch: "Das Bestehen der Unternehmensgruppe endet mit der Veranlagung 2008".

Mit Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Mai 2010 wurde das Bestehen einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit der GT-neu (Bilanzstichtag 31. Dezember) als Gruppenträgerin und u.a. der GT-alt (vormals Gruppenträgerin) sowie der Bf., der GM3-GmbH und der GM1 als Gruppenmitglieder festgestellt.

1. Körperschaftsteuer 2008

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Wien 1/23 am 8. Juli 2010 einen Körperschaftsteuerbescheid an die Bf. mit dem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 mit 2.011.751,92 Euro festgesetzt wurde. Dieser Bescheid enthielt keine Begründung.

Dagegen erhob die Bf. Berufung, die nunmehr als Beschwerde gilt; und beantragte die Herabsetzung der festgesetzten Körperschaftsteuer auf 0,00 Euro.

Zur Begründung wurde folgendes ausgeführt:

Im Gruppenantrag vom 29. September 2009 sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die steuerlichen Ergebnisse der GM2-GmbH und GM1 betreffend das Wirtschaftsjahr 2008 aufgrund der Wirkung der „alten“ Gruppe für die Veranlagung 2008 in das steuerliche Ergebnis der GM3-GmbH betreffend das Wirtschaftsjahr 2008/2009 einfließen würden. Das von der GM3-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 an den neuen Gruppenträger weiterzuleitende steuerliche Ergebnis umfasse daher auch die steuerlichen Ergebnisse der GM2-GmbH und der GM1 für 2008.

Das Finanzamt Wien 1/23 habe dem entgegen am 8. Juli 2010 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 erlassen, ohne aber gleichzeitig den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 2. Oktober 2009 aufzuheben. Es habe damit insofern Rechtsunsicherheit geschaffen, als nunmehr über ein und denselben Sachverhalt (steuerliches Ergebnis 2008 der Bf.) zwei sich widersprechende Bescheide im Rechtsbestand seien.

Die Bf. gehe aber davon aus, dass aus folgenden Gründen zwingend eine Feststellung der Einkünfte für das Gruppenmitglied GM1 und eine Weiterleitung des Ergebnisses an die GT-neu (Gruppenträgerin der neuen Gruppe) erfolgen hätte müssen.

1) Der Bescheid betreffend Beendigung der Gruppe vom 11. März 2010 sei an das Gruppenmitglied GM adressiert gewesen. Daher beziehe sich die Aussage, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2008 ende nach Ansicht der Bf. auf das Veranlagungsjahr 2008 der Bf.

2) Die oben zitierten Ausführungen im Gruppenantrag der GT-neu vom 29. September 2009 über das Einfließen der steuerlichen Ergebnisse 2008 der GM2-GmbH sowie der GM1 in das steuerliche Ergebnis 2008/2009 der GM3-GmbH und die Weiterleitung an die neue Gruppenträgerin GT-neu seien als ein Anbringen im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO anzusehen gewesen. Für die Beurteilung von Anbringen komme es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Im Zweifel sei daher dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. diesbezüglich Ritz, BAO 3. Auflage, Tz 1 zu § 85).

Da dem Gruppenantrag vom Finanzamt mit dem Gruppenfeststellungsbescheid vom 11. Mai 2010 inhaltlich voll stattgegeben worden sei, habe der Bescheid gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO keine Begründung enthalten. Im Umkehrschluss sei daher davon auszugehen, dass dem Anbringen auf Weiterleitung der Ergebnisse 2008 der GM2-GmbH sowie der GM1 in das steuerliche Ergebnis 2008/2009 der GM3-GmbH und in weiterer Folge die Weiterleitung an die neue Gruppenträgerin GT-neu ebenfalls vollinhaltlich entsprochen worden sei.

3) Der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete es, dass im Rechtsverkehr jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teiles angemessen Rücksicht nehme und sich mit seinem eigenen Verhalten, auf das der andere vertraut hat (und vertrauen durfte), nicht in Widerspruch setzt; Behörden und Abgabepflichtiger seien zu einem konsequenten (redlichen) Verhalten verpflichtet. Es gelte das Verbot des „venire contra factum proprium“ (vgl. diesbezüglich Stoll, BAO-Kommentar, S 1312).

Da im Gruppenfeststellungsbescheid vom 11. Mai 2010 über das Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO betreffend die Weiterleitung der steuerlichen Ergebnisse 2008 der GM2-GmbH und der GM1 an die neue Gruppenträgerin GT-neu im Rahmen des steuerlichen Ergebnisses im Veranlagungsjahr 2009 der GM3-GmbH nicht abweisend entschieden

worden sei und da auch mit dem am 31. März 2010 dem steuerlichen Vertreter der GM2-GmbH zugestellten Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe — Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG zu Bescheid vom 12. Dezember 2006 vom 11. März 2010 das Bestehen der steuerlichen Unternehmensgruppe mit der GT-alt als Gruppenträgerin erst mit der Veranlagung 2008 des Gruppenmitgliedes ende, habe die Bf. darauf vertrauen können, dass ihr steuerliches Ergebnis auf Grund der Wirkung der „alten“ Gruppe (GT-alt-Gruppe) im Veranlagungsjahr 2008 in das steuerliche Ergebnis der GM3-GmbH betreffend das Wirtschaftsjahr 2008/2009 einfließe und derart an die neue Gruppenträgerin GT-neu weitergeleitet werde und es auf Seiten der Bf. zu keiner Individualbesteuerung hinsichtlich des steuerlichen Ergebnisses 2008 komme.

4) Gemäß § 9 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 werde das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes (Abs. 6 und 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahrs zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Durch § 9 KStG 1988 würden die Ergebnisse der Gruppenmitglieder Stufe für Stufe entlang der finanziellen Verbindung zugerechnet. Die Zurechnung erfolge daher nicht notwendigerweise direkt zum Gruppenträger, sondern zur jeweils finanziell ausreichend verbundenen beteiligten Körperschaft, die das ihr so zugerechnete Ergebnis zusammen mit ihrem eigenen steuerlichen Ergebnis auf die nächsthöhere „Ebene“ weiter zurechnet (Schneeballprinzip).

Das Ergebnis der Beteiligungskörperschaft sei bei der beteiligten Körperschaft in jenem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr der Beteiligungskörperschaft Ende.

Liege der Bilanzstichtag der beteiligten Körperschaft vor dem Bilanzstichtag der Beteiligungskörperschaft, führe diese Regelung zu einer zeitlichen Verzögerung der Weiterleitung und damit auch zur zeitlichen Verzögerung der endgültigen Besteuerung des Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft (vgl. diesbezüglich Markus Stefaner/Patrick Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 5 9 Rz 158f).

Mit dem Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe — Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG zu Bescheid vom 12.12.2006 vom 11.3.2010 sei für die Bf. das Bestehen der alten Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2008 beendet worden.

Wie bereits in dem von der GT-neu am 29. September 2009 gestellten Gruppenantrag iSd § 9 KStG vorgebracht, fließe das steuerliche Ergebnis der Bf. betreffend das Wirtschaftsjahr 2008 nach Ansicht der Bf. auf Grund der Wirkung der „alten“ Gruppe (GT-alt-Gruppe) im Veranlagungsjahr 2008 in das steuerliche Ergebnis der GM3-GmbH betreffend das Wirtschaftsjahr 2008/2009 ein und sei derart im Rahmen der Veranlagung 2009 der GM3-GmbH entsprechend den Regelungen des § 9 Abs. 1 KStG an die neue Gruppenträgerin GT-neu weiterzuleiten.

Auf Grund der ausgeführten rechtlichen Würdigung sei der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 8. Juli 2010 aufzuheben und die Veranlagung durch Feststellung des

steuerliche Ergebnisses 2008 des Gruppenmitgliedes GM1 mittels Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 herbeizuführen.

Das Finanzamt übermittelt in weiterer Folge eine mit 3. September 2010 datierte Bescheidbegründung, die am 8. September 2010 der steuerlichen Vertretung der Bf. zugestellt wurde.

Darin wurde als wesentliches Begründungselement folgendes ausgeführt:

Aus dem "neuen" Gruppenantrag der GT-neu vom 29. September 2009 sei ersichtlich, dass die gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitglieds GM1, A und B, das "G2 Formular" am 22. September 2009 unterzeichnet hätten.

Da nach den Bestimmungen des § 9 Abs. 8 TS 2 KStG 1988 der Gruppenantrag nachweislich vor Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden müsse, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmals wirksam sein soll, könne daher erstmals das zum 31. Dezember 2009 steuerlich maßgebende Ergebnis der GM1 in die "neue" Gruppe Eingang finden.

Das steuerliche Ergebnis der GM2 zum 31. Dezember 2008 sei daher, wie im Körperschaftsteuerbescheid für 2008 vom 8. Juli 2010 durchgeführt, individuell zu besteuern.

2. Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO

Aus dem EDV-System der Finanzämter AIS-DB2 ist ersichtlich, das vom Finanzamt Linz am 8. März 2010 eine Aufhebung des Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO eingegeben wurde mit einem Hinweis auf einen händischen Bescheid. Im Veranlagungsakt findet sich aber weder ein Erledigungsentwurf noch ein Hinweis, dass nach außen tatsächlich eine Bescheiderlassung erfolgt ist.

In weiterer Folge ging die örtliche und sachliche Zuständigkeit für die GM1 gemäß § 5 AVOG-DV auf das Finanzamt Wien 1/23 über, das am 8. Juli 2010 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 erließ. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid rügte die Bf. den Umstand, dass zwei Bescheide über denselben Sachverhalt (steuerliches Ergebnis der Bf. für 2008) erlassen worden seien. Das Finanzamt hob daraufhin mit einem der Bf. am 9. September 2010 zugestellten Aufhebungsbescheid den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Datiert war der händisch von einem Organ des Finanzamtes Wien 1/23 erstellte und approbierte Bescheid mit 8. März 2010, dem Datum der Aufhebung lt. Buchung im AIS-DB2.

Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO wird von der Bf. aus denselben Gründen wie der Körperschaftsteuerbescheid 2008 bekämpft. Es wurde die Aufhebung des Bescheides beantragt.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. ergänzend vor, dass die Begründung des Finanzamtes, dass erstmals eine Zurechnung zum neuen Gruppenträger erst im Wirtschaftsjahr 2009 erfolgen könne, nicht im Widerspruch mit dem Vorbringen der Bf. stehe. Maßgebend sei, dass die Bf. im Wirtschaftsjahr 2008 während des gesamten Wirtschaftsjahres die finanzielle Eingliederung in die alte Gruppe erfüllt habe und die Gruppe während des Wirtschaftsjahrs 2008 noch aufrecht war. Die Ergebnisse der Bf. wären gegenständlich nicht direkt dem Gruppenträger sondern der GM3-GmbH als beteiligtes Gruppenmitglied aufgrund der Gruppenwirkungen zuzurechnen.

Das Finanzamt verwies auf das bisherige Vorbringen.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den am Beginn des Erkenntnisses sowie unter 2. (Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO) angeführten Sachverhalt als erwiesen zu Grunde. Dieser ergibt sich aus den in den vorgelegten Finanzamtsakten enthaltenen Unterlagen und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 2007 bis 2009 wurde bezüglich des Jahres 2008 von der Betriebsprüfung eine Verminderung des Gewinnes um 98.569,96 Euro durch die Erhöhung der Urlaubsrückstellungen vorgenommen, die bisher noch nicht berücksichtigt worden ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005, können finanziell verbundene Körperschaften abweichend von § 7 nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitgliedes fällt.

Gemäß § 9 Abs. 8 KStG erstreckt sich die Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt folgendes:

TS 1 Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

TS 2 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.

TS 5 Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

TS 6 Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

Gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe u.a. folgendes:

TS 2 Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs. 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet.

TS 4 Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. Nach Abs. 3 leg.cit wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2).

Ansonsten wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 24 KStG 1988 die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gemäß § 299 BAO idF. BGBl. I Nr.20/2009 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Eine Aufhebung gemäß § 299 ist gemäß § 302 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I Nr.20/2009 bis Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

1. Körperschaftsteuer 2008

Strittig ist, ob das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. für das Jahr 2008 (Bilanzstichtag 31. Dezember 2008), das aufgrund des abweichenden Bilanzstichtages des beteiligten Gruppenmitglieds GM3-GmbH (Bilanzstichtag 30. September 2008)

den Gruppenträger GT-alt (Bilanzstichtag 31. Dezember 2008) erst zu einem Zeitpunkt (30. September 2009) erreicht, in dem dieser bereits aus der Gruppe ausgeschieden war (Aufnahme in eine neue Gruppe ab der Veranlagung 2009), zu einer Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 bei der Bf. führt, oder nach Ansicht der Bf. an die GT-neu als Gruppenträgerin der neuen Gruppe weiterzuleiten ist.

Unbestritten ist, dass die Bf. im Veranlagungszeitraum 2008 die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung in die alte Gruppe erfüllt hat. Dessen ungeachtet kann das Ausscheiden des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds zu einem danach liegenden Zeitpunkt dazu führen, dass die abgabenrechtliche "Hauptwirkung" der Unternehmensgruppenbesteuerung, nämlich die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses beim Gruppenträger nicht erfolgt, obwohl die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung während des gesamten Veranlagungszeitraumes des Gruppenmitglieds vorlagen (vgl. etwa das Ausscheiden einer Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach Eintritt in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 10 TS 3 KStG 1988).

Bei der Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe wird das Ergebnis der Gruppenmitglieder nicht automatisch dem Gruppenträger, sondern dem unmittelbar übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet (stufenweise oder ebenenweise Zurechnung). § 9 Abs. 1 KStG 1988 konkretisiert den Zeitpunkt der Zurechnung. Danach wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des unmittelbar übergeordneten, beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitgliedes fällt (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K44).

Die Ergebniszurechnung gilt gleichermaßen auch für Rumpfwirtschaftsjahre und kann dazu führen, dass im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres eines Gruppenmitglieds dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in einem Wirtschaftsjahr die Ergebnisse des Gruppenmitglieds von zwei Wirtschaftsjahren zugerechnet werden (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K45) aber auch dazu, dass bei einem Rumpfwirtschaftsjahr beim übergeordneten Gruppenmitglied oder des Gruppenträgers in einem Wirtschaftsjahr kein Ergebnis eines Gruppenmitglieds zuzurechnen ist.

Die Zurechnungsregelung in der Unternehmensgruppe kann bei zeitlich „verschobenen Bilanzstichtagen“ zu einer späteren Besteuerung von Ergebnissen von Gruppenmitgliedern führen (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48).

In der Literatur wurde zu den verschobenen Bilanzstichtagen aber auch darauf hingewiesen, dass sich diese Verschiebung durchaus auch als nachteilig erweisen kann (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48). Die in diesem Zusammenhang im Ministerialentwurf zum BBG 2009 vorgesehene zwingende

Vereinheitlichung der Bilanzstichtage wurde in weiterer Folge nicht beschlossen (vgl. Achatz/Kirchmayer Körperschaftsteuer Kommentar, Wien 2011, Tz 22 zu § 9).

Der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht, dass bei Ausscheiden des bisherigen Gruppenträgers und Beitritt zu einer neuen Gruppe, die aufgrund abweichender Bilanzstichtage noch nicht zugerechneten Ergebnisse seiner Gruppenmitglieder gleichsam an den neuen Gruppenträger weiterzuleiten wären, steht die grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung entgegen.

Gemäß § 9 TS 2 KStG 1998 ist die Unternehmensgruppe beendet, wenn der Gruppenträger ausscheidet. Da es nach der grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen ist, dass ein Gruppenträger gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Gruppe sein kann (vgl. Grünberger SWK11/2005, S 383), ist der Beitritt des bisherigen Gruppenträgers zu einer anderen Gruppe jedenfalls als Beendigungsgrund für die bisherige Gruppe anzusehen.

Durch den am 29. September 2009 gestellten Gruppenantrag ist die bisherige Gruppenträgerin GT-alt aus der mit Bescheid vom 12. Dezember 2006 festgestellten Unternehmensgruppe ausgeschieden und die Unternehmensgruppe dadurch beendet worden. Dies hat abgabenrechtlich zur Folge, dass letztmals für das Veranlagungsjahr 2008 der GT-alt (alter Gruppenträger) eine Besteuerung nach dem Regime des § 24a KStG 1988 für die alte Gruppe vorzunehmen war. Das steuerlich maßgebende Ergebnis der GT-alt des Jahres 2009 (Wirtschaftsjahr 1.1. bis 31.12.2009) ist infolge der Unterzeichnung des Gruppenantrages vor dem 31.12. 2009 bereits der GT-neu (neuer Gruppenträger) zuzurechnen. Eine Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnis der Bf. für das Jahr 2008 (Bilanzstichtag 31.12.2008) an die GT-neu (neuer Gruppenträger) hätte gemäß § 9 TS 2 KStG 1988 nur dann erfolgen können, wenn die Vertreter der Bf. den Gruppenantrag betreffend Bildung der Gruppe mit der GT-neu (neuer Gruppenträger) vor dem 13. Dezember 2008 unterschrieben hätten. Der Antrag wurde aber erst am 22. September 2009 unterschrieben.

Daraus ergibt sich für die Bf. die rechtliche Folge, dass das der Beteiligungskörperschaft GM3-GmbH (beteiligte Körperschaft, Bilanzstichtag 30.9.2009) zunächst (zu Recht) zugerechnete steuerlich maßgebende Ergebnis für 2008 wieder an die Bf. zurückzurechnen ist (siehe dazu auch W/K/M K411, Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Tz 973 zu § 9).

Da das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. für 2008 als Folge der abweichenden Bilanzstichtage den bisherigen Gruppenträger nicht mehr erreicht, war dieses nicht gemäß § 24a KStG 1998 (bei einem Gruppenträger) zu versteuern, sondern eine Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 KStG durchzuführen.

Der Umstand, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 8. Juli 2008 keine Begründung enthielt, ändert nichts daran, dass der Bescheid wirksam war.

Das Fehlen einer Begründung hat zwar gegebenenfalls verfahrensrechtliche Konsequenzen (§ 245 Abs. 1 und 2 BA0), die Begründung kann aber vom Finanzamt

auch noch in einer Berufungsvorentscheidung nachgeholt werden (vgl. VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 u.a.). Gegenständlich wurde der Bf. nachweislich eine mit 16. September 2010 datierte Bescheidbegründung am 22. September 2010 zugestellt.

Soweit die Bf. vermeint, dass mit der Stattgabe des Gruppenantrages vom 29. September 2009 durch den Gruppenfeststellungsbescheid vom 11. Mai 2010 auch die von der Bf. ihrer Ansicht nach beantragte Feststellung einer Weiterleitung der Ergebnisse der alten Gruppenmitglieder an die GT-neu (neuer Gruppenträger) bescheidmäßig festgestellt worden sei, so verkennt sie diesbezüglich die Rechtslage. Es ist zwar richtig, dass gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO jeder Bescheid, wenn ihm eine Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, eine Begründung zu enthalten hat. Maßgebend für die Wirkungen eines ergangenen Bescheides ist aber der Spruch des Bescheides. Dem Spruch des Gruppenfeststellungsbescheides vom 11. Mai 2010 kann aber die von der Bf. angenommene Feststellung nicht entnommen werden. Es wird dort lediglich das Bestehen einer Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und weiteren namentlich angeführten Gruppenmitgliedern festgestellt. Bei der Bf. ist als Bilanzstichtag für die erste Zurechnung eines steuerlich maßgebenden Ergebnisses entsprechend dem Zeitpunkt der Unterfertigung des Gruppenantrages am 22. September 2009 der 31. Dezember 2009 angeführt. Es kann daher gegenständlich dahin gestellt bleiben, ob es sich bei den Ausführungen im Gruppenantrag vom 29. September 2009 zur Weiterleitung der Ergebnisse der alten Gruppenmitglieder an den neuen Gruppenträger wirklich um ein zu erledigendes Anbringen gehandelt hat. Jedenfalls hat das Finanzamt in weiterer Folge durch die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides vom 8. Juli 2010 dieses Anbringen inhaltlich dahingehend erledigt, dass eine Weiterleitung eines steuerlich maßgebenden Ergebnisses an den neuen Gruppenträger nicht erfolgt.

Soweit die Bf. vermeint, der Bescheid betreffend Beendigung der Unternehmensgruppe vom 11. März 2010 stelle fest, dass die Gruppenzugehörigkeit der Bf. mit der Veranlagung 2008 ende, so steht dem der Wortlaut des Spruches entgegen, der sich ausdrücklich auf die Unternehmensgruppe als Ganzes bezieht, sodass mit "Veranlagung 2008" als Zeitpunkt der Beendigung der Unternehmensgruppe nur die letzte noch in das Gruppenregime fallende Veranlagung der Gruppenträgerin gemeint sein kann.

Weiters rügt die Bf. die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, weil abweichend vom Gruppenfeststellungsbescheid vom 11. Mai 2010, der ihrer Meinung nach auch festgestellt habe, dass die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder GM2-GmbH und der GM1 an die neue Gruppenträgerin GT-neu (neuer Gruppenträger) weiterzuleiten sei, das Finanzamt dessen ungeachtet eine Individualbesteuerung bei diesen beiden Gruppenmitgliedern vorgenommen habe.

Die von der Bf. gerügte Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt schon deshalb nicht vor, weil nicht erkennbar ist, durch welches Verhalten der Finanzämter die Bf. zu einer bestimmten Handlungsweise verleitet worden ist. Es wurden vielmehr alle maßgeblichen steuerlich relevanten Sachverhalte bereits vor Erlassung des Bescheides vom 11. März 2010 über die "Beendigung der Unternehmensgruppe Änderung gemäß § 9

Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 12.12.2006", des Gruppenfeststellungsbescheides vom 11. Mai 2010 und des Körperschaftsteuerbescheides 2008 von der Bf. bzw. den beiden Gruppenträgern gesetzt (vgl. dazu Ritz, BAO Bundesabgabenordnung Kommentar, 5. Auflage Tz 9 zu § 114 und die dort zitierte Judikatur).

Die Veranlagung der Bf. zur Körperschaftsteuer 2008 gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 iVm § 24 KStG 1988 erfolgte daher zu Recht.

Eine allfällige Rechtswidrigkeit des Körperschaftsteuerbescheides 2008 vom 8. Juli 2008 im Hinblick auf den Umstand, dass im Zeitpunkt seiner Erlassung der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 noch im Rechtsbestand war wurde durch die Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO jedenfalls wieder beseitigt (siehe auch VwGH 17.10.1974, 1818/73).

Im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung festgestellte Verringerung des Gewinnes um 204.804,72 Euro durch die Erhöhung der Urlaubsrückstellungen war der Körperschaftsteuerbescheid 2008 abzuändern. Diesbezüglich wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

2. Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 gemäß § 299 BAO

Da der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 2. Oktober 2009 im Hinblick auf die Ausführungen zu Punkt 1 inhaltlich rechtswidrig war, hat das Finanzamt den Bescheid zu Recht aufgehoben. Die Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 war im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides aufgrund des neuen Gruppenträgers, der seinen Sitz im örtlichen Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes hat, gemäß § 5 bis 7 AVOG gegeben. Die Aufhebung wurde mit Zustellung des Aufhebungsbescheides am 9. September 2010 wirksam, somit innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO. Der Umstand, dass der händisch von einem Organ des Finanzamtes Wien 1/23 erstellte und approbierte Bescheid mit 8. März 2010 datiert war, dem Datum der Aufhebung lt. Buchung im AIS-DB2, ist kein wesentlicher Mangel des Bescheides. Maßgeblich für den Eintritt der Rechtswirkungen ist das Datum der Zustellung des Bescheides (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, 5. Auflage, Tz 26 zu § 93 BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist strittig, ob der Umstand, dass das steuerlich maßgebende Ergebnis eines Gruppenmitgliedes, das aufgrund abweichender Bilanzstichtage den Gruppenträger erst zu einem Zeitpunkt erreicht, in dem dieser bereits aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist, zu einer Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 beim Gruppenmitglied führt. Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 15. Dezember 2015