



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Bergauer, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung der Berufungswerberin+Vertreterin, vom 24. Jänner 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 7. Dezember 2011 betreffend die Abweisung der im Schriftsatz vom 10. Oktober 2011 gestellten Anträge auf

1. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 vom 2. April 2010 und auf

2. Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005 gem. § 9 Abs. 9 KStG 1988

nach der am 28. März 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist eine GmbH und an mehreren in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die Bw hat der oben genannten Wirtschaftstreuhandgesellschaft am 3. Mai 2000 auch eine Zustellvollmacht erteilt.

Mit **Schriftsatz vom 23. Februar 2005** beantragte die Bw, die in den angeschlossenen Formularen näher spezifizierte Unternehmensgruppe nach § Abs. 8 KStG bescheidmäßig festzustellen.

Aus den vorgelegten Anträgen und Firmenbuchauszügen ist ersichtlich, dass die Bw der Gruppenträger der Unternehmensgruppe und Alleingesellschafter (unmittelbare Beteiligung von 100%) aller anderen in- und ausländischen Gruppenmitglieder ist und alle Gruppenmitglieder den Gewinn nach einem Ende Februar endenden abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln.

Die Anträge der Bw (Gruppenträger) und der inländischen Gruppenmitglieder sind von den jeweiligen im Firmenbuch ausgewiesenen gesetzlichen Vertretern (Organen), die Anträge der ausländischen Gruppenmitglieder hingegen von den gesetzlichen Vertretern der "übergeordneten" Bw (Gruppenträger) unterzeichnet.

Mit **Bescheid vom 6. Dezember 2005 stellte** das Finanzamt antragsgemäß das Bestehen einer **Gruppe** zwischen den genannten (in- und ausländischen) Gesellschaften **ab der Veranlagung 2005 gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 fest**. Dieser Bescheid wurde an die Bw zu Händen der oben genannten steuerlichen Vertreterin adressiert und zugestellt.

Am **12. November 2007** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 (§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG) unter Abzug "zu berücksichtigender Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder" von 2,002.888,00 € **und** der **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005**.

Mit **Gruppenfeststellungsbescheid 2005** vom **2. April 2010** gemäß **§ 9 Abs. 9 KStG 1988** änderte das Finanzamt den Bescheid vom 6. Dezember 2005 mit folgender Begründung dahingehend ab, dass die Zugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes LD (in der Folge kurz LD) ab der Veranlagung 2005 rückwirkend gem. § 295a BAO iVm § 9 Abs. 10 3. Teilstich KStG 1988 als aufgehoben gilt:

Durch den Untergang der Fa. LD durch Insolvenz sei die geforderte Mindestbestehensdauer von drei Jahren (§ 9 Abs. 10 3. Teilstich KStG) seit dem Hinzutreten zur Gruppe nicht erfüllt. Die Fa. LD sei daher aus der Gruppe auszuscheiden (Hinweis auf Niederschrift vom 17. März 2010, Pkt. 3, wonach das Konkursverfahren über das Vermögen der Fa. LD am 16. November 2005 eröffnet worden ist).

Dieser Bescheid wurde ebenfalls ausschließlich an die Bw zu Händen der oben genannten steuerlichen Vertreterin adressiert und dieser nachweislich am 9. April 2010 zugestellt (datierter Eingangsstempel auf Beilage 2 des Schriftsatzes vom 10. Oktober 2011 und Berufung vom 24. Jänner 2012, S 2 Abs. 7).

Mit **Schriftsatz vom 29. April 2010** richtete die genannte Vertreterin der Bw für diese einen **Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 31. Oktober 2010 betreffend den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 an das Finanzamt Wien 1/23.**

Am **7. Juni 2010** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005**, in dem die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder auf -286.723,00 € reduziert wurden, **und** der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte **Körperschaftsteuer Gruppe 2005.**

Am **8. Juni 2010** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006** und der **Körperschaftsteuer Gruppe 2006.**

Über **FinanzOnline** beantragte die Bw am **5. Juli 2010** die **Frist zur Berufung** gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005** und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 je vom 7. Juni 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 je vom 8. Juni 2010 bis 31. August 2010 zu verlängern.

Mit **Bescheid vom 13. Juli 2010** gab das Finanzamt dem **Ansuchen** der Bw **vom 5. Juli 2010**, "um Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide Gruppe 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2005 und 2006" **statt** und verlängerte die Berufungsfrist bis zum 31. August 2010.

Mit **Schriftsatz vom 26. August 2010** erhob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger und den Bescheid Körperschaftsteuer Gruppe 2005 vom 7. Juni 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger und den Bescheid Körperschaftsteuer Gruppe 2006 vom 8. Juni 2010.

Mit **Schreiben vom 21. September 2011** hielt **das Finanzamt** der Bw unter Pkt. 2 Folgendes vor:

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Bei der Gruppenbesteuerung werden in einem mehrstufigen Verfahren folgende Feststellungen iSd. § 92 Abs. 1 lit. b BAO getroffen:

a) § 9 Abs. 8 KStG Vorliegen einer Gruppe und Nennung des Gruppenträgers und der inländischen und ausländischen Mitglieder

b) § 9 Abs. 9 KStG Änderungen wie Eintritt oder Ausscheiden von Gruppenmitgliedern

c) § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 Ergebnis unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder

d) 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 Ergebnis des Gruppenträgers

Im gegenständlichen Fall wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 2. April 2010 gemäß § 9 Abs. 9 KStG ab der Veranlagung 2005 rückwirkend gemäß § 295a BAO die Zugehörigkeit der LD zur Unternehmensgruppe aufgehoben. Dieser Bescheid ist offensichtlich rechtskräftig.

Die Berufung vom 26. August 2010 wird schon deshalb betreffend das Jahr 2005 (einziger Berufungspunkt: Erfassung des Verlustes der LD im insoweit abgeleiteten Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005) kein Erfolg beschieden sein können (vgl. § 252 Abs. 1 BAO und UFS 05.05.2011, RV/0112-I/10).

Mit **Schriftsatz vom 10. Oktober 2011** stellte die Bw hierauf einen **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Berufungsfrist gegen den ergangenen Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010** und für den **Fall dessen Abweisung den Antrag auf Erlassung von Gruppenfeststellungsbescheiden 2005**, welche sowohl an den Gruppenträger als auch an das betroffene Gruppenmitglied gesandt werden und welche die Adressaten benennen, denen gegenüber die Bescheide wirken sollen und führte zu beiden Anträgen im Wesentlichen Folgendes aus:

1. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gern § 308 Abs. 1 BAO

hinsichtlich der Berufungsfrist des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2. April .2010
Begründung:

Gegen die Versäumung einer Frist ist 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. Trifft die Partei bzw. ihren Vertreter an der Fristversäumung ein Verschulden, so steht dies einer Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht entgegen, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt. Als minderer Grad des Versehens gilt leichte Fahrlässigkeit. Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, sich irren. Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Sorgfalt nicht erwarten konnte.

Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah.

Der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 wurde der Vertreterin der Bw am 9. April 2010 zugestellt. Die entsprechende Berufungsfrist wurde in der Fristenverwaltung mit 10. Mai .2010 festgehalten. Mit Einschreiben vom 29 April 2010 wurde eine den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 betreffende Fristverlängerung eingebracht. Irrtümlich wurde jedoch der Fristverlängerungsantrag an das Finanzamt Wien 1/23 versandt. Eine Kopie dieses Schreibens haben wir beigelegt (Beilage 1). Ebenso ist der mit dem Posteingangsstempel (9. April 2010) versehene Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 beigelegt (Beilage 2).

Bedingt durch das Ersuchen um eine Stellungnahme zur Rechtskraft des besagten Bescheides bzw. anhand des Mängelbehebungsauftrages, jeweils datiert mit 21. September 2011, sind wir von der Versendung des Fristverlängerungsantrages an das falsche Finanzamt in Kenntnis gesetzt worden. Wie sich herausstellte, ist einer langjährig erfahrenen Kanzleikraft ein Irrtum unterlaufen. Im elektronischen Bearbeitungssystem der Kanzlei können für die Korrespondenz

mit Klienten deren Steuernummer, Adresse, zuständige Finanzbehörde, etc. mittels Stichwortsuche ausgewählt werden. In System befinden sich zwei Firmen mit annähernd identischem Firmenwortlaut:

Berufungswerberin, St.Nr. 54 x; Finanzamt Grieskirchen Wels

Anwerberin, St.Nr. 09 y, Finanzamt Wien 1/23

Seitens der Kanzleiangestellten wurde irrtümlich die Anwerberin ausgewählt, sodass als Korrespondenzadresse auch das Finanzamt Wien 1/23 übernommen wurde. Im Betreff selbst wurde aber wiederum die Berufungswerberin angeführt.

So wie in der UFS-Entscheidung RV/0661-G/09 vom 5.7.2010 (siehe Beilage 3) dargelegt, wonach eine Kanzleiangestellte aufgrund einer Fehlbedienung irrtümlich einen nachweislich fristgerecht erstellten Fristverlängerungsantrag nicht elektronisch eingebracht hat, ist uE auch bei dem oben angeführten Sachverhalt von einem Versehen minderen Grades auszugehen. Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses einzubringen. **Fristrelevant ist, wann erstmals die Fristversäumung erkennbar wird** (VwGH 10.2.1989, 88/17/0191; 16.12.1997, 97/14/0106: "spätestens ab Erkennen der Fristversäumung"), was mit dem Zeitpunkt des an uns gerichteten Mängelbehebungsauftrages vom 21.9.2011 bzw. des Ersuchens um Stellungnahme vom 21.9.2011 eingetreten ist.

Zudem dürfen wir darauf hinweisen, dass mit Bescheid vom 13.7.2010 einer Verlängerung der Berufsfristen stattgegeben wurde. Darin wird auch der **"Feststellungsbescheid Gruppe 2005"** genannt (siehe Beilage 4). Wenn der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 aber im Bescheid vom 13.7.2010 genannt ist, wurde die **Fristverlängerung ganz offensichtlich auch für den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 bis zum 31.8.2010 gewährt.**

Gleichzeitig mit dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist die versäumte Handlung nachzuholen. Dementsprechend stellen wir den

Antrag auf Verlängerung der Berufsfrist bis zum 31.10.2010

hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010. Wie im damaligen (an das Finanzamt Wien gerichtete) Fristverlängerungsansuchen ist der Fristverlängerungsantrag bis 31.10.2010 angegeben.

2. Erlassung von Gruppenfeststellungsbescheiden an den Gruppenträger und das betroffene Gruppenmitglied:

Für den Fall, dass die Behörde den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand – wie unter Pkt. 1. dargelegt – nicht stattgibt, stellen wir den

Antrag auf Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005,

welcher sowohl **an den betroffenen Gruppenträger** (Berufungswerberin, St.Nr. 54 x) als auch **an das betroffene Gruppenmitglied** (ausländisches Gruppenmitglied LD, St.Nr. 54 z) **gesandt/zugestellt wird und als Adressaten jene Steuerpflichtigen ausweist, gegenüber denen der Bescheid Wirkung entfalten soll.**

Dazu führen wir wie folgt aus:

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde ein neuer Gruppenfeststellungsbescheid für das Jahr 2005 erlassen. Seitens der Betriebsprüfung wurde diese Änderung damit begründet, dass das ausländische Gruppenmitglied LD die dreijährige Mindestzugehörigkeit zur Unternehmensgruppe nicht erreicht habe und deshalb jene Verhältnisse herzustellen seien, welche sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten. Der entsprechende (neue)

Gruppenfeststellungsbescheid 2005 datiert mit 2.4.2010. Dieser Bescheid wurde nur an den Gruppenträger (Berufungswerberin) gesandt/zugestellt, nicht jedoch auch an das "betroffene Gruppenmitglied" (ausländisches Gruppenmitglied LD). Darüber hinaus ist im an die Bw gesandten Bescheid nur der Gruppenträger als Adressat genannt, nicht jedoch auch das ausländische Gruppenmitglied.

2.1 Ergehen von Gruppenfeststellungsbescheiden:

Bei Änderungen der Zusammensetzung einer Unternehmensgruppe (zB Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes) sieht § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich KStG folgende Regelung vor: „Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.“

Diese Regelung gilt unabhängig davon, ob das Ausscheiden durch eine ausdrückliche Austrittserklärung eines Gruppenmitgliedes erfolgt, oder aber zB im Behördenverfahren mangels dreijähriger Zugehörigkeit eines ausländischen Gruppenmitgliedes eine Bescheidänderung (im Wege des § 295a BAO) erfolgt.

Bei dem zitierten Gesetzestext zeigt sich, dass keine Unterscheidung dahingehend gemacht wird, ob es sich bei einem Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes um eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft bzw. um ein inländisches oder ausländisches Gruppenmitglied handelt. Es wird allgemein das "betroffene Gruppenmitglied" angesprochen, gegenüber welchem ebenfalls ein abgeänderter Gruppenfeststellungsbescheid zu ergehen hat. Eine andere Handhabung ist vom Wortlaut des § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich KStG nicht gedeckt und wird dementsprechend in der Literatur kritisch betrachtet (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung, 2008, K387;

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, Kommentar, § 9, Rz 945). Der Abänderungsbescheid muss an den Gruppenträger und an das betroffene Gruppenmitglied ergehen, " ... unabhängig davon, ob der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder unbeschränkt steuerpflichtig sind oder nicht."

(Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, Kommentar, § 9, Rz 942).

Bereits aus dieser Darstellung ergibt sich die gesetzliche **Notwendigkeit**, einen **Gruppenfeststellungsbescheid** auch **an das betroffene ausländische Gruppenmitglied zu versenden**. Ist ein derartiger Gruppenfeststellungsbescheid 2005 nicht an das ausländische Gruppenmitglied ergangen, so hat auch eine diesbezügliche **Rechtsmittelfrist noch nicht zu laufen begonnen**.

Als weiteres Indiz für die Zustellung eines Gruppenfeststellungsbescheides an das ausländische Gruppenmitglied belegt § 9 Abs. 9 zweiter Teilstrich KStG;

"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."

Der Gesetzeswortlaut lässt damit ausdrücklich zu, dass ein ausländisches Gruppenmitglied sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären kann (vgl. Achatz/Haslehner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, § 9 Abs. 9 KStG, Rz 19). Wenn ein ausländisches Gruppenmitglied seinen Austritt aus der Unternehmensgruppe erklären kann, muss diesem aber auch mitgeteilt werden, ob es wirklich ausgeschieden ist. Diesem besonderen Informationsbedürfnis wird nur über einen Gruppenfeststellungsbescheid Rechnung getragen werden können, welcher sowohl dem Gruppenträger als auch dem betroffenen ausländischen Gruppenmitglied zugesandt wird und in welchem jeweils beide Gesellschaften als Adressaten aufzusehen haben.

Für den Fall einer nachträglichen Zusendung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005 an das betroffene ausländische Gruppenmitglied erheben wir bereits jetzt innerhalb offener Berufungsfrist das Rechtsmittel der Berufung gegen den Gruppenfeststellungsbescheid und beantragen das Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds (LD) rückgängig zu machen und die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe festzustellen. Hinsichtlich der Begründung verweisen wir auf unsere Berufung vom 26.8.2010.

2.2 Bescheidqualität:

Gemäß § 92 Abs. 1 lit b BAO sind Bescheide zu erlassen, wenn damit abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festgestellt werden. Bei einem mehrstufigen Verfahren ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter anderem festzustellen, aus welchen Gruppenmitgliedern eine Unternehmensgruppe besteht. Änderungen der Zusammensetzung der Unternehmensgruppe sind gem. § 9 Abs. 9 KStG zu behandeln und wie oben angesprochen in Form eines

Gruppenfeststellungsbescheides sowohl gegenüber dem Gruppenträger als auch dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Gemäß **§ 93 Abs. 1 BAO** müssen **im Bescheid jene Adressaten genannt werden**, gegenüber denen der Bescheid Wirkung entfalten soll. Für die Bescheidqualität ist die Nennung des/der Bescheidadressaten unverzichtbar (vgl. Ritz, BAO, Kommentar zu § 93, Rz 24 mit Verweis auf VwGH vom 24.3.1993, 88/07/0072; VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0001). Der UFS hatte sich im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit der Bescheidqualität von Feststellungsbescheiden auseinanderzusetzen (vgl. UFS Linz RV/0262-L/10 vom 4.5.2010). Der UFS hielt wie folgt fest: "Die mit der Personenumschreibung getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil eines Feststellungsbescheides. **Die Benennung jener Personen, denen gegenüber die bedeutsame Tatsache festgestellt werden soll, ist notwendiges Inhaltserfordernis eines derartigen Feststellungsbescheides und damit konstitutiv.**" (ähnlich auch UFS, RV/0972-L/06 vom 17.08.2010: „Der richtige Bescheidadressat ist ein notwendiger Bestandteil des Spruches, bei Unrichtigkeit liegt ein Nichtbescheid vor").

In der UFS-Entscheidung vom 4.5.2010, RV/0262-L/10 wird zudem darauf hingewiesen, dass das Versenden zweier getrennter Feststellungsbescheide (an den Gruppenträger und an das Gruppenmitglied) dem Gesetzeswortlaut nicht genügt. Es müssen auf beiden Bescheiden zudem die Adressaten genannt werden, gegenüber welchen der Bescheid auch Wirkung entfalten soll bzw. gegenüber welchen die Tatsachen festgestellt werden. Dies muss sinngemäß auch für Gruppenfeststellungsbescheide gelten.

Im gegenständlichen Fall wurden - wie oben bereits angesprochen - nicht einmal zwei Gruppenfeststellungsbescheide versandt. Lediglich der Bw als Gruppenträger wurde der gem. § 295a BAO ergangene Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 zugesandt. Das ausländische Gruppenmitglied hat keinen Gruppenfeststellungsbescheid 2005 erhalten. Darüber hinaus ist in dem an die Bw gesandten Gruppenfeststellungsbescheid 2005 das ausländische Gruppenmitglied nicht als Adressat genannt. **Dem**

Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 fehlt es damit an einem notwendigen Bescheidmerkmal iSd § 93 Abs. 2 BAO. Somit ist der an die Bw ergangene Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 ein "Nichtbescheid". Wenn aber kein "Bescheid" vorliegt bzw. dem ausländischen Gruppenmitglied kein Gruppenfeststellungsbescheid 2005 gesandt wurde, kann einerseits **keine Rechtswirkung eingetreten** sein bzw. andererseits eine **Rechtsmittelfrist noch nicht zu laufen begonnen** haben.

Über **Anfrage des Finanzamtes vom 17. Oktober 2011** mit E-Mail unter Anschluss der eingescannten Beilage 1 des Schriftsatzes der Bw vom 10. Oktober 2011 an das Finanzamt Wien 1/23 zur StNr. 09 y Fa. Anwerberin, wann dieses Schriftstück beim Finanzamt Wien 1/23 eingereicht, wie es behandelt und welcher Erledigung es zugeführt worden sei, und eine Kopie der Eingabe sowie Erledigung (Schriftstück oder Aktenvermerk) zu übermitteln, wurde mit E-Mail am selben Tag geantwortet, dieses Schreiben vom 29. April 2010 sei trotz Durchsicht des kompletten Veranlagungsaktes nicht gefunden worden. Ob das Schreiben tatsächlich beim Finanzamt Wien 1/23 eingelangt sei, könne leider nicht mehr festgestellt werden.

Mit **Bescheid vom 7. Dezember 2011 wies das Finanzamt den Antrag der Bw vom 10. Oktober 2011 betreffend Wiedereinsetzung des Verfahrens hinsichtlich der Berufungsfrist gegen den Gruppenfeststellungsbescheid für 2005** vom 2. April 2010 im Wesentlichen mit folgender Begründung **ab**:

Die Vertreterin stellte am 29.4.2010 ein "Ersuchen um Verlängerung der Berufungsfrist betreffend Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010". Als betroffenes Unternehmen

wird die Antragstellerin, die angeführte Steuernummer ist jedoch nicht die der Bw. Das Ersuchen wurde an das Finanzamt Wien 1/23, Betriebliche Veranlagung Team 24, gerichtet. Die angeführte Steuernummer hat eindeutig einen Veranlagungsfall beim Finanzamt 1/23 betroffen. Im Schreiben ist keinerlei Bezug zur richtigen Steuernummer des Unternehmens und auch nicht zum zuständigen Finanzamt angeführt. Als Kontakt seitens der Vertretung werden Geschäftsführer (Geschäftsführer der Vertretung), der das Schreiben dem Anschein nach auch abgezeichnet hat, und Berufsanwärter angegeben. In Vertretung wurde das Schreiben zudem von Prokurist unterfertigt.

Beim zuständigen Finanzamt Grieskirchen Wels langte kein Fristverlängerungsansuchen betreffend den o.a. Bescheid vom 2.4.2010 ein. Und auch in der Berufung 26.8.2010 wird der Bescheid vom 2.4.2010 nicht erwähnt.

Mit dem gegenständlichen Antrag wird die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Berufungsfrist des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010 begehrt.

Begründend wird unter anderem angeführt:

"Wie sich herausstellte, ist einer langjährig erfahrenen Kanzleikraft ein Irrtum unterlaufen. Im elektronischen Bearbeitungssystem der Kanzlei können für die Korrespondenz mit Klienten deren Steuernummer, Adresse, zuständige Finanzbehörde, etc. mittels Stichwortsuche ausgewählt werden. ... Seitens der Kanzleiangestellten wurde irrtümlich die Anwerberin ausgewählt, sodass als Korrespondenzadresse auch das Finanzamt Wien 1/23 übernommen wurde. Im Betreff selbst wurde aber wiederum die Berufungswerberin angeführt.

So wie in der UFS-Entscheidung RV10661-G/09 vom 5.7.2010 dargelegt, wonach eine Kanzleiangestellte aufgrund einer Fehlbedienung irrtümlich einen nachweislich fristgerecht erstellten Fristverlängerungsantrag nicht elektronisch eingebracht hat, ist uE auch bei dem oben angeführten Sachverhalt von einem Versehen minderen Grades auszugehen "

Gleichzeitig mit dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei die versäumte Handlung nachzuholen. Dementsprechend werde der Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31.10.2010 hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010 gestellt.

Über den Antrag wurde erwogen:

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. Ein Verschulden der Partei an der Fristversäumung, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht, schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, d.h. die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben (vgl. VwGH vom 24.11.1989, 89/17/0116).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzusetzen, während das Verschulden eines Kanzleibediensteten eines bevollmächtigten Rechtsanwaltes dem Verschulden der Partei oder des bevollmächtigten Rechtsanwaltes nicht gleichgesetzt werden darf. Das Versehen eines/r Kanzleibediensteten stellt für den Rechtsanwalt und damit für die von ihm vertretene Partei dann ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO dar, wenn der Rechtsanwalt der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist (vgl. VwGH vom 22.1.1987, 86/16/0194).

Die dargelegten Grundsätze über die Zurechnung des Verschuldens im Falle einer Fristversäumung, hervorgerufen durch einen Fehler des Kanzleipersonals, gelten auch für Wirtschaftstreuhänder (vgl. VwGH vom 19.3.1987, 86/116/0236).

Ist der Parteienvertreter eine juristische Person im Sinne der Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung, ist das Verschulden jenes Organs bzw. Vertreters der juristischen Person, der nach den gesetzlichen Vorschriften zu deren Vertretung berufen ist und deren Eingaben an Behörden unterfertigt, dem Verschulden des berufsmäßigen Parteienvertreters - und nicht jenem des Kanzleipersonals desselben - gleichzuhalten.

Die inhaltliche Kontrolle - insbesondere des notwendigen Inhaltes - eines Schriftsatzes bzw. anlässlich der Unterfertigung des für die Behörde bestimmten Exemplars gehört zu den zumutbaren und gebotenen Überwachungspflichten des berufsmäßigen Parteienvertreters. Bei Fallkonstellationen wie der vorliegenden hat der Verwaltungsgerichtshof daher bereits wiederholt ausgesprochen, dass es ein nicht als minderer Grad des Versehens zu qualifizierendes Verschulden des berufsmäßigen Parteienvertreters bedeutet, wenn dieser einen Schriftsatz unterfertigt, ohne ihn zu lesen, und dadurch - allenfalls auf weisungswidriges Verhalten des Kanzleipersonals zurückzuführende - Mängel des Schriftsatzes, etwa die unrichtige Behördenbezeichnung, unbemerkt bleiben (VwGH vom 21.6.2007, 2007/15/0118, vom 8.10.1990, 90115/0134, und die dort zit. Judikatur).

Diese rechtliche Beurteilung ist auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden. Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist daher abzuweisen.

Ergänzend wird zum antragsgegenständlichen Vorbringen noch bemerkt:

*Die Erledigung des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom **13.7.2010** hat ausschließlich die am **5.7.2010** per FinanzOnline eingebrachten Anträge um Fristverlängerung hinsichtlich der Bescheide vom 7.6.2010 bzw. 8.6.2010 betroffen. Der Gruppenfeststellungsbescheid vom **2.4.2010** wurde weder im Fristverlängerungsersuchen noch im Bescheid des Finanzamtes erwähnt!*

Die Berufung vom 26.8.2010 wird als Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide bezeichnet und dann näher umschrieben als "Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005) vom 7.6.2010 und den Körperschaftsteuerbescheid 2006 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006) vom 8.6.2010. In beiden Fällen wurde innerhalb offener Rechtsmittelfrist ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31.8.2010 gestellt. Das zuständige Finanzamt hat der Verlängerung der Berufungsfrist zugestimmt." Auch hier (in der Bezeichnung der angefochtenen Bescheide) ist der Bescheid vom 2.4.2010 mit keinem Wort erwähnt.

Es ist daher festzuhalten, dass die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid vom 2.4.2010 weder beim zuständigen Finanzamt beantragt, noch von diesem wirksam verlängert wurde.

Mit weiterem **Bescheid vom 7. Dezember 2011 wies das Finanzamt den Antrag der Bw vom 10. Oktober 2011 auf Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides für 2005** mit folgender Begründung **ab**:

Mit oben angeführtem Schreiben wird beantragt, einen Gruppenfeststellungsbescheides 2005 zu erlassen, welcher sowohl an den betroffenen Gruppenträger (Bw) als auch an das betroffene ausländische Gruppenmitglied (LD) gesandt/zugestellt wird, und als Adressaten jene Steuerpflichtigen ausweist, gegenüber denen der Bescheid Wirkung entfalten soll.

Der Antrag ist abzuweisen:

Der gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 ergangene Gruppenfeststellungsbescheid vom 2. April 2010 hat Feststellungen iSd § 92 Abs. 1 lit. b BAO (und nicht nach § 188 BAO) getroffen.

Nach der Literatur (Steiner/Vock, in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, Kommentar, KSt, § 9 Rz 879 und 943, unter Hinweis auf Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K 387, und Achatz/Haslehner, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 9 Tz 26) wird § 9 Abs. 9 vierter Teilstich KStG 1988 analog zu § 9 Abs. 8 KStG einschränkend interpretiert - es werden darunter nur alle inländischen Gruppenmitglieder verstanden, die den Gruppenantrag verpflichtend zu unterfertigen hatten. Es besteht daher schon deshalb kein Anlass, den rechtskräftigen Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 abzuändern.

Der vermeintliche Mangel (Bescheidqualität) würde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0284) und Literatur (ÖStZ 2011, S 221ff) auch keine Nichtigkeit des Bescheides vom 2. April 2010 bedeuten.

Der Berufungswerberin gegenüber ist er jedenfalls wirksam und rechtskräftig.

Über Antrag der Bw vom 4. Jänner 2012 verlängerte das Finanzamt mit **Bescheid vom**

5. Jänner 2012 die **Rechtsmittelfrist** zur Erhebung der Berufung gegen die beiden oben genannten Bescheide vom 7. Dezember 2011 betreffend Abweisung der Wiedereinsetzung des Verfahrens und Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005 **bis 15. Februar 2012.**

Mit **Schriftsatz vom 24. Jänner 2012** erhob die Abgabepflichtige **Berufung gegen die genannten beiden Bescheide vom 7. Dezember 2011 und beantragte, die Berufung vom 26. August 2010 als Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2. April 2010 zu werten.**

Dieser Antrag nach § 299 BAO ist bislang vom Finanzamt nicht mit Bescheid erledigt worden.

Zu den beiden Berufungen beantragte die Bw die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat und begründete diese sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

1. Berufung gegen den Bescheid vom 7. Dezember 2011 über die Abweisung des Antrages vom 10. Oktober 2011 auf Wiedereinsetzung des Verfahrens hinsichtlich der Berufungsfrist gegen den Gruppenfeststellungsbescheid für 2005

Die Bw beantragte sinngemäß, dem Antrag vom 10. Oktober 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 Abs. 1 BAO stattzugeben, verwies auf diesen Antrag, wiederholte dessen Begründung und brachte ergänzend Folgendes vor:

*Der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 wurde am 9.4.2010 zugestellt. Die entsprechende Berufungsfrist wurde in der Fristenverwaltung mit 10.5.2010 festgehalten. **Mit Einschreiben vom 29.4.2010 wurde fristgerecht eine den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 betreffende Fristverlängerung eingebracht. Irrtümlich** wurde jedoch der Fristverlängerungsantrag **an das Finanzamt Wien 1/23** versandt. Eine Kopie dieses Schreibens legen wir bei (Beilage 1). Ebenso legen wir den mit dem Posteingangsstempel (9.4.2010) versehenen Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 bei (Beilage 2).*

*Bedingt durch das Ersuchen um eine Stellungnahme zur Rechtskraft des besagten Bescheides bzw. anhand des Mängelbehebungsauftrages, jeweils datiert mit 21.9.2011, sind wir von der Versendung des Fristverlängerungsantrages an das falsche Finanzamt in Kenntnis gesetzt worden. Wie sich herausstellte, ist **einer langjährig erfahrenen Kanzleikraft ein Irrtum unterlaufen**. Im elektronischen Bearbeitungssystem der Kanzlei können für die Korrespondenz mit Klienten deren Steuernummer, Adresse, zuständige Finanzbehörde, etc. mittels Stichwortsuche ausgewählt werden. Im System befinden sich **zwei Firmen mit annähernd identischem Firmenwortlaut:***

Berufungswerberin , St.Nr. 54 x ; Finanzamt Grieskirchen Wels
Anwerberin , St.Nr. 09 y , Finanzamt Wien 1/23

Seitens der Kanzleiangestellten wurde irrtümlich die Anwerberin ausgewählt, sodass als Korrespondenzadresse auch das Finanzamt Wien 1/23 übernommen wurde. Im Betreff selbst wurde aber wiederum die Berufungswerberin angeführt. Zudem ist für beide Gesellschaften **derselbe Sachbearbeiter zuständig**.

Eine eidesstattliche Erklärung des Sachbearbeiters legen wir bei (Beilage 3).

Aufgrund der beinahe identischen Firmenwortlaute liegt uE lediglich ein minderer Grad

des Versehens und somit lediglich leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB vor.

So wie in der UFS-Entscheidung RV/0661-G/09 vom 5.7.2010 (siehe Beilage 4) dargelegt, wonach eine Kanzleiangestellte aufgrund einer Fehlbedienung irrtümlich einen nachweislich fristgerecht erstellten Fristverlängerungsantrag nicht elektronisch eingebracht hat, ist uE auch bei dem oben angeführten Sachverhalt von einem Versehen minderen Grades auszugehen. Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses einzubringen. **Fristrelevant ist, wann erstmals die Fristversäumung erkennbar wird** (VwGH 10.2.1989, 88/17/0191; 16.12.1997, 97/14/0106: "spätestens ab Erkennen der Fristversäumung"), was mit dem Zeitpunkt des an uns gerichteten Mängelbehebungsauftrages vom 21.9.2011 bzw. des Ersuchens um Stellungnahme vom 21.9.2011 eingetreten ist. **Der Antrag auf Wiedereinsetzung vom 10.10.2011 war daher fristgerecht.**

Zudem dürfen wir darauf hinweisen, dass mit Bescheid vom 13.7.2010 einer Verlängerung der Berufungsfristen stattgegeben wurde. Darin wird auch der **"Feststellungsbescheid Gruppe 2005"** genannt (siehe Beilage 5). Wenn der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 aber im Bescheid vom 13.7.2010 genannt ist, wurde die **Fristverlängerung ganz offensichtlich** für den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 **bis zum 31.8.2010 gewährt**.

Fristverlängerungsanträge sind auch dann wirksam, wenn sie rechtswidrig sind (vgl. zB

VwGH 21.9.1988, 87/13/0222). Dies gilt **auch dann, wenn einem erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gestellten Antrag entsprochen wird** (vgl. zB VwGH 8.3.1994, 91/14/0026;

20.6.1995, 91/13/0235; 22.11.2001, 2000/15/0201; 17.11.2004, 2000/14/0142). Die Rechtssätze der angeführten Erkenntnisse des VwGH dürfen wir der guten Ordnung halber beilegen (siehe Beilage 6).

Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist maßgebend, **wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist und nicht wie ihn die Behörde verstanden wissen will** (VwGH 15.12.1994, 93/15/0243).

Eine **allfällige Unrichtigkeit** des Fristverlängerungsbescheides vom 13.7.2010 war **jedenfalls für die Partei des Verfahrens nicht ohne weiteres erkennbar**, da die **Verlängerung der Berufungsfrist für den Gruppenfeststellungsbescheid vom 2.4.2010 tatsächlich beantragt** wurde.

Wir möchten noch darauf hinweisen, dass damals wie heute im **Firmenbuch** der **Sitz** der Berufungswerberin **in Wels** hinterlegt ist. Die Zuständigkeit des Finanzamts Wels wäre daher naheliegend gewesen und eine fristgerechte Übermittlung des Fristverlängerungsansuchens an das Finanzamt Wels möglich gewesen. Vermutlich hätte auch ein Blick in das EDV-System der Finanzverwaltung bei der gebotenen Sorgfalt zum gleichen Ergebnis geführt.

Für uns ist das Verhalten des Finanzamts Wien jedenfalls **sehr irritierend**. Dies vor allem im Zusammenspiel mit dem **sehr späten Hinweis des Finanzamts Wels auf das vermeintliche Fristenthema**. Das Finanzamt Wels hat darauf erstmalig im Schreiben vom 21.9.2011 hingewiesen und damit **erst lange Zeit nach Ausfertigung der Gegenäußerung vom 2.11.2010 und lange nach Vorlage an den UFS Linz vom 12.1.2011**.

*Wir **beantragen daher (soweit möglich) die Übermittlung einer Abschrift des Antrages an das Finanzamt Wien 1/23 vom 29.4.2010** auf Fristverlängerung und die Vorlage des Originals im Verfahren vor dem UFS. Wir beantragen dies insbesondere zur **Überprüfung von allfälligen auf dem Original ersichtlichen Aktenvermerken.** Gleichzeitig mit dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand haben wir die versäumte Handlung nachgeholt und dementsprechend einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31.10.2010 hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010 gestellt. Bereits im damaligen (an das Finanzamt Wien gerichteten) Fristverlängerungsansuchen war eine Fristverlängerung bis 31.10.2010 beantragt.*

2. Berufung gegen den Bescheid vom 7. Dezember 2011 über die Abweisung des

Antrages vom 10. Oktober 2011 auf Erlassung eines

Gruppenfeststellungsbescheides für 2005

Die Bw beantragte sinngemäß, dem diesbezüglichen Antrag vom 10. Oktober 2010 ebenfalls stattzugeben, verwies auf diesen Antrag, wiederholte dessen Begründung und brachte ergänzend Folgendes vor:

*Im Bescheid vom 7. Dezember 2011 wird auf eine **einschränkende Interpretation in der Literatur** hingewiesen. **Unerwähnt bleibt der Hinweis in denselben Quellen, dass diese Interpretation mit dem Gesetz völlig unvereinbar ist.***

Der guten Ordnung halber dürfen wir noch einmal - wie ohnehin bereits in unserem Schreiben vom 10.10.2011 mitgeteilt - Folgendes festhalten:

Per 26.8.2010 wurde beim Finanzamt Wels Berufung hinsichtlich der - wie im damaligen Betreff angeführt - "Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006" erhoben. In der textlichen Begründung des seinerzeitigen Schreibens wird nochmals vom "Körperschaftsteuerbescheid 2005 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005) vom 7.6.2010 und vom Körperschaftsteuerbescheid 2006 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006) vom 8.6.2010" gesprochen.

Nachdem die Berufungswerberin als Gruppenträger einer Unternehmensgruppe agiert, kann daraus abgeleitet werden, dass hinsichtlich der angesprochenen Körperschaftsteuerbescheide der "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005" sowie der "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006" gemeint sind. Diese datieren für das Jahr 2005 mit 7.6.2010 und für das Jahr 2006 mit 8.6.2010.

*Die seinerzeit in Klammerausdruck beschriebenen Bescheide "Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005" und "Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006" beziehen sich auf die Berufungswerberin als Gruppenträger. Dementsprechend sind damit der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 vom 7.6.2010 sowie der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 8.6.2010 gemeint gewesen. Auch auf diese Feststellungsbescheide bezieht sich die Berufung. In der eingebrachten Berufung wird sodann in Pkt. 1. die Berücksichtigung des ausländischen Einkommens des Gruppenmitgliedes LD iHv -1.716.165,00 € begehrt, welches im Veranlagungsjahr 2005 auf dem Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 ausgewiesen werden müsste. Durch das Begehren der Berücksichtigung dieses negativen ausländischen Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. die in der Berufung unter Pkt. 1. angeführten Argumente (zB Vorliegen einer 3-Jahresfrist der Gruppenzugehörigkeit, etc.) ergibt sich auch eine **Berufung gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010.***

*Maßgebend für die Prozessklärung ist das Erklärte (vgl. VwGH vom 16.7.1996, 95/14/0148). Die **Bezeichnung des Bescheides (§ 250 Abs. 1 lit. a BAO)** muss nicht angeführt werden. Es reicht zB die Wiedergabe des Bescheidinhaltes, gegen den sich eine Berufung richtet, sofern dies genügt um Zweifel oder Missverständnisse über den Gegenstand der Berufung auszuschalten (vgl. Ritz, BAO, Kommentar zu § 250, Rz 5 mit Verweis auf VwGH*

vom 20.2.1964, 1786/63). Hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010 ist auch der **angefochtene Punkt (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO)** in der Berufung vom 26.8.2010 enthalten. In der Argumentation zu Punkt 1 der Berufung vom 26.8.2010 wird umfangreich dargelegt, warum die 3-Jahresfrist im vorliegenden Fall eingehalten wurde. So ist im Berufungsschreiben ausdrücklich auf S 7 erwähnt, dass " ... die dreijährige Mindestzugehörigkeit der FMT UK Limited jedenfalls gegeben ist und daher für eine Rückabwicklung kein Platz bleibt". Dies kann sich nur gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 (hinsichtlich des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitgliedes) richten. Es ist daher dargelegt, dass sich die Berufung auch gegen das Ausscheiden des Ausländischen Gruppenmitgliedes gerichtet hat. In der Berufung vom 26.8.2010 ist der Sachverhalt hinsichtlich des ausländischen Gruppenmitgliedes entsprechend geschildert. So wurde begehrt, dass auf dem Feststellungsbescheid 2005 Gruppenträger das Einkommen des ausländischen Gruppenmitgliedes iHv -1.716.165,00 € berücksichtigt werden soll und damit ein um diesen Betrag niedrigeres Gruppeneinkommen 2005 herbeigeführt wird. Dementsprechend ist die **beantragte Änderung (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO)** hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 2.4.2010 ableitbar, wonach die Feststellung auf Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe des ausländischen Gruppenmitgliedes ab dem Veranlagungsjahr 2005 begehrt wird. Die **Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO)** ist in der Berufung vom 26.8.2010 in Pkt. 1. enthalten und bezieht sich sowohl auf den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010 als auch auf den Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 7.6.2010.

Zudem wurde mit dem Schreiben vom 26.8.2010 auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 7.6.2010 Berufung erhoben, auch wenn hierzu unter anderem der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 bzw. der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 Grundlagenbescheide darstellen. Insofern betrifft das Berufsbegehren hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2005 vom 7.6.2010 die Verminderung des Gruppeneinkommens um das begehrte negative Einkommen des ausländischen Gruppenmitgliedes (begehrte Änderung). Anfechtungspunkt ist somit ein zu hoch festgestelltes Gruppeneinkommen. Die Begründung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 7.6.2010 ist inhaltlich identisch mit der in Pkt. 1. der Berufung vom 26.8.2010 dargelegten Argumentation zum Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005.

In der eingebrachten Berufung vom 26.8.2010 wird sodann in Pkt. 2. die Berücksichtigung der Verlusttangente einer deutschen KG im Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2005 begehrt. Die besagte Verlusttangente lautet auf -2.790.227,56 €. Im Ausmaß dieses Betrages wurde im Rahmen der Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 8.6.2010 eine Verminderung des Einkommens begehrt.

Zudem wurde auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 8.6.2010 Berufung erhoben, auch wenn hierzu unter anderem der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 einen Grundlagenbescheid darstellt. Insofern betrifft das Berufsbegehren hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2006 vom 8.6.2010 die Verminderung des Gruppeneinkommens um die begehrte negative Verlusttangente des deutschen KG (begehrte Änderung). Anfechtungspunkt ist somit ein zu hoch festgestelltes Gruppeneinkommen. Die Begründung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 8.6.2010 ist inhaltlich identisch mit der in Pkt. 2. der Berufung vom 26.8.2010 dargelegten Argumentation zum Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006.

Zusammenfassend halten wir nochmals jene Bescheide fest, gegen welche sich die Berufung vom 26.8.2010 gerichtet hat:

Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010
 Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 vom 7.6.2010
 Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 8.6.2010
 Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 7.6.2010
 Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 8.6.2010

Mit am 2. April 2012 zugestellten **Bescheid vom 28. März 2012, RV/0383-L/12** wurde die Berufung vom 26. August 2010 gegen den gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 geänderten Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 mit der Begründung abgewiesen, dass der Bescheid vom 13. Juli 2010 die Frist zur Erhebung der Berufung gegen den genannten Bescheid vom 2. April 2010 nicht verlängert habe.

In der am **28. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt. Auf die dieser Berufungsentscheidung als Beilage angeschlossene Kopie der Niederschrift wird hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat teilt die am Ende der Begründung des bekämpften Bescheides vom 7. Dezember 2011 (s.o. 1.) vom Finanzamt geäußerte Rechtsansicht, dass der **Bescheid des Finanzamtes vom 13. Juli 2010 die Frist zur Erhebung der Berufung gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 nicht verlängert hat**, die durch den oben genannten **Bescheid vom 28. März 2012, RV/0383-L/12**, wie folgt **bestätigt** worden ist:

"Die Bw hat (in vier getrennten Anträgen für jeden der einzelnen Bescheide) über FinanzOnline am 5. Juli 2010 beantragt, die Frist zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 je vom 7. Juni 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 je vom 8. Juni 2010 bis 31. August 2010 zu verlängern.

*Mit Bescheid vom 13. Juli 2010 gab das Finanzamt dem Ansuchen der Bw **vom 5. Juli 2010**, "um Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide Gruppe 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2005 und 2006" statt und verlängerte die Berufungsfrist bis zum 31. August 2010.*

*Der **Bescheid vom 2. April 2010**, hinsichtlich dessen die Verlängerung der Berufungsfrist in Frage steht, trägt die **Bezeichnung "Gruppenfeststellungsbescheid 2005"** und weist als **Verfahrenstitel "Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 06.12.2005"** aus.*

Der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 wurde demnach weder im Fristverlängerungsersuchen vom 5. Juli 2010 noch in dessen bescheidmäßiger Erledigung des Finanzamtes vom 13. Juli 2010 erwähnt.

Die im Bescheid vom 13. Juli 2010 gebrauchte Formulierung "Feststellungsbescheide Gruppe 2005 und 2006" ist undeutlich. Das Finanzamt verwendet in diesem Bescheid betreffend die Verlängerung der Berufungsfrist jedoch weder die im Bescheid vom 2. April gebrauchte Bezeichnung "Gruppenfeststellungsbescheid 2005", noch weist es auf dessen Verfahrenstitel 8 "Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988" oder Datum (2. April 2010) hin. Der Mangel der unklaren Bezeichnung ist deshalb im Wege der Interpretation durch Berücksichtigung des genannten Datums der Antragstellung (5. Juli 2010) zu beseitigen. Bei Einsichtnahme in die Anträge vom 5. Juli 2010 wird klar, dass das Finanzamt neben der unstrittigen Verlängerung der Frist zur Berufung gegen die Körperschaftsteuer Gruppe und 2006 auch jene betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 und 2006 verlängern wollte. Im gegebenen Zusammenhang kann der Bescheid vom 13. Juli 2010 daher nicht so verstanden werden, das

das Finanzamt auch die Frist betreffend den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 verlängert hat, geschweige denn, dass es dies wollte.

Die in der Berufung vom 24. Jänner 2012 (S 3 Abs. 5) vertretene Rechtsansicht, der Bescheid vom 13. Juli 2010 hätte die Berufungsfrist auch hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppe 2005 verlängert, ist demnach verfehlt. Außerdem stünde dies im Widerspruch zum gegenständlichen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Die Berufung vom 26. August 2010 wird als Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide bezeichnet und dann als "Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005

(Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005) vom 7.6.2010 und den

Körperschaftsteuerbescheid 2006 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006) vom 8.6.2010 präzisiert. Auch bei Bezeichnung der angefochtenen Bescheide in der Berufung vom 26.

August 2010 wurde der Bescheid vom 2. April 2010 betreffend den

Gruppenfeststellungsbescheid 2005 weder dem Datum noch der Bezeichnung nach erwähnt.

Dieser Umstand spricht auch dagegen, dass die Formulierung des Bescheides vom 13. Juli 2010 damals seitens der Bw so verstanden worden wäre, dass damit auch die Frist zur Berufung gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 verlängert worden wäre."

Der Senat teilt diese Rechtsansicht, dass die Frist zur Einbringung der Berufung

gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 beim

zuständigen Finanzamt weder beantragt, noch von diesem (oder einem anderen)

wirksam verlängert worden ist.

Damit erweist sich die in der Berufung vom 24. Jänner 2012 (S 3 Abs. 6 und Beilage 6) ins

Treffen geführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.09.1988,

87/13/022, 20.06.1995, 91/13/0235, 22.11.2001, 2000/15/0201, 17.11.2004, 2000/14/0142)

wonach auch eine – etwa mangels Antrags oder wegen verspäteter Antragstellung –

rechtswidrige Verlängerung der Berufungsfrist durch Bescheid wirksam ist, im

gegenständlichen Fall als nicht anwendbar.

Die **Entscheidung des Finanzamtes über** den erstmals im Schriftsatz vom Jänner 2012

(neben der gegenständlichen Berufung) gestellten Antrag (Pkt. 2) , die Berufung vom 26.

August 2010 als **Antrag gemäß § 299 BAO gegen den Gruppenfeststellungsbescheid**

2005 vom 2. April 2010 zu werten, braucht im gegenständlichen Fall nicht

abgewartet zu werden, weil der Rechtsschutz der Bw auch bei vorheriger Entscheidung

über die im Schriftsatz vom 24. Jänner 2012 erhobene Berufungen betreffend

Wiedereinsetzung (Pkt. 1) und Bescheiderlassung (Pkt. 3) gewahrt ist. Die Aufhebung des

Bescheides vom 2. April 2010 gemäß § 299 BAO stellt nämlich lediglich eine weitere

Möglichkeit zur Erreichung des seitens der Bw offensichtlich angestrebten Zieles, neuerliche

Einbeziehung der LD durch Änderung bzw. Beseitigung des Gruppenfeststellungsbescheides

2005 vom 2. April 2010, dar.

Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen

Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen den

Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010

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.

Dem bereits im bekämpften Bescheid zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 08.10.1990, 90/15/0134**) ist Folgendes zu entnehmen:

§ 308 Abs. 1 BAO entspricht inhaltlich § 46 VwGG; die für die Auslegung dieser Vorschrift in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Grundsätze können daher auch hier zur Anwendung kommen.

Ein Verschulden der Partei an der Fristversäumung, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht, schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, d.h. die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben (vgl. Beschluss VwGH 24.11.1989, 89/17/0116).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten, während das Verschulden eines Kanzleibediensteten eines bevollmächtigten Rechtsanwaltes dem Verschulden der Partei oder des bevollmächtigten Rechtsanwaltes nicht gleichgesetzt werden darf. Das Versehen eines Kanzleibediensteten stellt für den Rechtsanwalt und damit für die von ihm vertretene Partei dann ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO dar, wenn der Rechtsanwalt der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist (vgl. VwGH 22.01.1987, 86/16/0194, und die Beschlüsse VwGH 15.12.1988, 88/08/0270, 0271, und 88/08/0278).

Die dargelegten Grundsätze über die Zurechnung des Verschuldens im Falle einer Fristversäumung, hervorgerufen durch einen Fehler des Kanzleipersonals, gelten auch für Wirtschaftstreuhänder (vgl. VwGH 19.03.1987, 86/16/0236).

Ist der Parteienvertreter eine juristische Person im Sinne der §§ 65 bis 81 WTBG (vgl. VwGH 13.02.1981, Slg. 10369/A, und 29.11.1985, Slg. 6054/F zu §§ 2 Abs. 3, 29 Abs. 2 und 5 Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung), ist das Verschulden jenes Organs bzw. Vertreters der juristischen Person, der nach den gesetzlichen Vorschriften und den Organisationsnormen der

juristischen Person zu deren Vertretung berufen ist und deren Eingaben an Behörden unterfertigt, dem Verschulden des berufsmäßigen Parteienvertreters - und nicht jenem des Kanzleipersonals desselben - gleichzuhalten.

Gemäß § 18 Abs. 3 GmbH-Gesetz, RGBl. Nr. 58/1906 idF BGBl. I Nr. 120/2005, kann der Gesellschaftsvertrag der GmbH, wenn mehrere Geschäftsführer vorhanden sind, zur Vertretung der Gesellschaft auch einen Geschäftsführer in Gemeinschaft mit einem Prokuristen, der zur Mitzeichnung der Firma berechtigt ist (§ 48 Abs. 2 UGB) berufen.

Das Verschulden von Geschäftsführern und Prokuristen einer Wirtschaftstreuhand- bzw. Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, die eine Eingabe unterfertigen, ist somit der vertretenen Partei zuzurechnen.

Die oben genannte Vertreterin der Bw, eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, wird laut Firmenbuch durch einen Geschäftsführer gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen vertreten.

Nach Beilage 1 des Schriftsatzes vom 10. Oktober 2011 (ebenso Beilage 1 der Berufung vom 24. Jänner 2012) ist Folgendes aktenkundig:

Die genannte Vertreterin der Bw stellte am 29. April 2010 ein "Ersuchen um Verlängerung der Berufsfrist betreffend Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2.4.2010". Als betroffenes Unternehmen wird die Bw genannt, die angeführte Steuernummer ist jedoch nicht die der Bw. Das Ersuchen wurde an das Finanzamt Wien 1/23, Betriebliche Veranlagung Team 24, gerichtet. Die angeführte Steuernummer hat eindeutig einen Veranlagungsfall beim Finanzamt 1/23 betroffen. Im Schreiben ist keinerlei Bezug zur richtigen Steuernummer des Unternehmens und auch nicht zum zuständigen Finanzamt angeführt. Als Kontaktpersonen werden seitens der Vertreterin der Bw einer ihrer Geschäftsführer und ein namentlich genannter Akademiker angeführt. Der genannte Schriftsatz vom 29. April 2010 wurde dem Anschein nach vom auch als Kontaktperson genannten Geschäftsführer und in Vertretung von einem weiteren Akademiker unterfertigt (vgl. die unbestrittene Sachverhaltsdarstellung im bekämpften Bescheid und die Beilage zum Schriftsatz vom 3. November 2011).

Letzterer hat auch die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. März 2010 betreffend die Betriebsprüfung der Bw für die Jahre 2004 bis 2006 unterfertigt, bei der unter Pkt. 3 festgestellt wurde, dass die LD aus der Gruppe auszuscheiden ist.

Die inhaltliche Kontrolle - insbesondere des notwendigen Inhaltes - eines nach Diktat oder auf der Grundlage eines Konzeptes verfassten Schriftsatzes bzw. von dessen Reinschrift anlässlich der Unterfertigung des für die Behörde bestimmten Exemplars gehört zu den zumutbaren und gebotenen Überwachungspflichten des berufsmäßigen Parteienvertreters. Bei Fallkonstellationen wie der hier vom Senat zu beurteilenden hat der Verwaltungsgerichtshof

daher bereits wiederholt ausgesprochen, dass es ein **nicht als minderer Grad des Versehens zu qualifizierendes Verschulden des berufsmäßigen Parteienvertreters** bedeutet, **wenn dieser einen Schriftsatz unterfertigt, ohne ihn zu lesen, und dadurch - allenfalls auf weisungswidriges Verhalten des Kanzleipersonals zurückzuführende - Mängel des Schriftsatzes, etwa die unrichtige Behördenbezeichnung, unbemerkt bleiben** (vgl. Beschlüsse des VwGH 18.03.1988, 88/18/0059, 0060, 18.01.1989, 88/13/0231, 0232, 19.01.1990, 89/18/0202, 0203 und Erkenntnis des **VwGH 08.10.1990, 90/15/0134**).

Die von der Bw ins Treffen geführte Ähnlichkeit der Firmenbezeichnung ist nach Ansicht des Senates nicht geeignet, im gegenständlichen Fall abweichend von dieser zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH lediglich von einem minderen Grad des Versehens auszugehen. Die Adressierung des Ersuchens um Verlängerung der Berufungsfrist steht im engen Konnex mit dem Bescheid, für den die Rechtsmittelmöglichkeit gewahrt werden soll. Bei der nach der Rechtsprechung gebotenen Kontrolle darf daher die Diskrepanz zwischen ausstellender Behörde des Bescheides und Behörde, an die diesen Bescheid betreffende Anträge gestellt werden, nicht unbemerkt bleiben. Im gegenständlichen Fall kommt noch dazu, dass der Adressierungsfehler zwei Vertretern nicht aufgefallen ist und der iV fertigende Akademiker bei der vorangegangenen Schlussbesprechung anwesend war und er schon deshalb wissen musste, dass für die Berufung hier kein Finanzamt in Wien zuständig ist.

Wegen der der Bw zuzurechnenden Unterlassung der gebotenen Kontrolle der Bezeichnung des Adressaten liegt im gegenständlichen Fall ein über den Grad des minderen Versehens hinausgehendes Verschulden vor (vgl. Ritz, BAO³, § 308 Tz 17, unter Hinweis auf VfGH 29.06.1995, B 1481/95, und VwGH 08.10.1990, 90/15/0134).

Die Kontrollpflicht vor Unterfertigung hat umso mehr zu gelten, wenn der Parteienvertreter den Schriftsatz nicht selbst diktiert, sondern wie im gegenständlichen Fall von einer Sekretärin formulieren und schreiben lässt (VwGH 21.06.2007, 2007/15/0118).

Die in der Berufung (S 3 Abs. 3 und Beilage 4) ins Treffen geführte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 05.07.2010, RV/0661-G/09) vermag daran nicht zu ändern, weil der jenem Fall zu Grunde liegende Sachverhalt der Nichtversendung eines irrtümlich bloß gespeicherten elektronischen Antrages über FinanzOnline durch eine Kanzleikraft mit dem gegenständlichen der mangelhaften Kontrolle der Adressierung eines Schriftstückes nicht vergleichbar ist.

Dies gilt auch für die eidesstattlichen Erklärung (Beilage 3 der Berufung) hinsichtlich der Gewissenhaftigkeit der im gegenständlichen Fall vorbereitend tätig gewordenen Kanzleikraft und des Berufsanwärters. Hinsichtlich des Vertreters der Steuerberatungsgesellschaft steht

nach der oben dargestellten Rechtsprechung bei Übersehen der Adressierung an die falsche Behörde die sonstige langjährige Gewissenhaftigkeit dem einen minderen Grad des Versehens übersteigenden Verschulden nicht entgegen.

Deshalb konnte der Berufung zu Pkt. 1 kein Erfolg beschieden sein.

Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005 gem. § 9 Abs. 9 KStG 1988

Der die Gruppenbesteuerung betreffende § 9 Abs. 8 und Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz 1988, in der ab 18. Juni 2009 geltenden Fassung BGBl. Nr. I 52/2009, lauten (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

(8) Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

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

Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.

Im Gruppenantrag sind Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.

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

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

(9) Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe gilt Folgendes:

Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw. vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt (Abs. 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.

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

Im Falle des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft (Abs. 2) gilt Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß.

– Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber

dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Das Finanzamt hat mit **Gruppenfeststellungsbescheid 2005** vom **2. April 2010** gemäß **§ 9 Abs. 9 KStG 1988** den Bescheid vom 6. Dezember 2005 dahingehend abgeändert, dass die Zugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes LD (LD) ab der Veranlagung 2005 rückwirkend gem. § 295a BAO iVm § 9 Abs. 10 3. Teilstrich KStG 1988 als aufgehoben gilt, weil durch den Untergang der Fa. LD durch Insolvenz die geforderte Mindestbestehensdauer von drei Jahren nicht erfüllt sei.

Dieser Bescheid wurde ausschließlich an die Bw zu Händen der oben genannten steuerlichen Vertreterin adressiert und dieser nachweislich am 9. April 2010

zugestellt (datierter Eingangsstempel auf Beilage 2 des Schriftsatzes vom 10. Oktober 2011 und Berufung vom 24. Jänner 2012, S 2 Abs. 7).

In der Berufung wird neuerlich darauf hingewiesen, dass § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich KStG 1988 nicht zwischen in- und ausländischen Gruppenmitgliedern unterscheidet. Auch § 9 Abs. 9 zweiter Teilstrich KStG 1988 spreche dafür, dass Gruppenfeststellungsbescheide iSd § 9 Abs. 9 KStG 1988 im Falle des Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder auch an diese (und nicht nur an den Gruppenträger) zu richten und zuzustellen seien. In der Folge wird in der Berufung die Rechtsansicht vertreten der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010 sei ein Nichtbescheid, weil er nur an den Gruppenträger (Bw) gerichtet und zugestellt worden sei. Da der genannte Bescheid vom 2. April 2010 auch gegenüber dem ausländischen Gruppenmitglied (LD) wirken solle, liege wegen Verletzung der Bestimmung des § 93 Abs. 1 BAO ein Nichtbescheid vor.

Dem ist Folgendes entgegen zu halten:

Zustellungen im Ausland bilden als Hoheitsakte einen Eingriff in das Hoheitsrecht des ausländischen Staates, die Voraussetzungen und die Wirksamkeit des Zustellvorganges richten sich dabei grundsätzlich nach dem ausländischen Recht (Ritz, BAO 4. Aufl., § 11 ZustellG Tz 1 und 3, unter Hinweis auf § 5a EG-AHG). Nach § 10 Abs. 1 ZustellG kann Parteien und Beteiligten, die über keine inländische Abgabestelle verfügen, von der Behörde aufgetragen werden, innerhalb einer Frist von mindestens zwei Wochen für bestimmte oder alle Verfahren einen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen.

Der Gruppenantrag ist nach dem oben zitierten **§ 9 Abs. 8 erster Teilstrich KStG 1988** von den **ausländischen Gruppenmitgliedern** – wie hier der LD – gar **nicht zu unterfertigen**, weil in dieser Bestimmung nur der Gruppenträger und die einzubeziehenden inländischen Körperschaften genannt sind. Dies geht auf eine Änderung zurück, die durch den Finanzausschuss in das Steuerreformgesetz 2005 eingefügt wurde (Urtz in Achatz/Kirchmayr,

KStG § 9 Tz 536). Im Bericht (AB 461 BlgNR 22.GP, 8) zu Art. 2 Z 3 - § 9 Abs. 8 KStG 1988 wurde dies wie folgt begründet (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*"Ausländische präsumtive Gruppenmitglieder sind im schriftlichen Gruppenantrag zwar zu nennen; da sich aber **für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe keine steuerlichen Änderungen und Auswirkungen** ergeben, sollen die gesetzlichen Vertreter der ausländischen Gruppenmitglieder den Gruppenantrag nicht unterfertigen müssen. Damit werden allfällige Verluste der ausländischen Mitglieder unabhängig davon, wann deren Wirtschaftsjahr endet, in jenem Jahr der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen sein, in dem die Unternehmensgruppe wirksam wird. Im Übrigen bedarf es mit ausländischen Gruppenmitgliedern keiner Vereinbarung über einen Steuerausgleich."*

Im Zuge der Gruppenbesteuerung sind nämlich lediglich vorübergehend die Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger abzuziehen, bei Verrechnung im Ausland oder Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitgliedes jedoch als Gewinn nachzuversteuern (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988).

Es ist daher verständlich, dass der **Gruppenfeststellungsbescheid gemäß § 9 Abs. 8 sechster Teilstrich KStG 1988** nur an die den Gruppenantrag unterfertigenden Körperschaften – nach **erstem Teilstrich** leg. cit. daher **nicht an ausländische Gruppenmitglieder** zu ergehen hat.

Es ist unbestritten, dass der Gruppenfeststellungsbescheid 2005 gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 vom 6. Dezember 2005 weder (auch) an das ausländische Gruppenmitglied LD gerichtet noch an dieses zugestellt worden ist.

Die Erklärung des **Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe** gemäß § 9 Abs. 9 zweiter Teilstrich KStG 1988 ist ein **"contrarius actus"** zur Unterfertigungspflicht des Gruppenantrages iSd § 9 Abs. 8 erster und zweiter Teilstrich KStG 1988. Hinsichtlich ausländischer Gruppenmitglieder ist daher nicht dieses, sondern nur die übergeordnete beteiligte inländische Körperschaft zur Erklärung des Ausscheidens berechtigt (Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 575).

Der gemäß § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich geänderte Gruppenfeststellungsbescheid ist seit 18. Juni 2009 (dem Tag der Kundmachung folgenden Tag der Novelle BGBl. Nr. I 52/2009) lediglich "... gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern." Nach den Gesetzesmaterialien dient die Neuregelung der Verfahrensökonomie und soll der schon bisherigen Verwaltungspraxis entsprechen.

Der bekämpfte Bescheid vom 7. Dezember 2011 begründet die Abweisung sinngemäß im Wege einer **teleologischen Reduktion**. In der Berufung wird geltend gemacht, die vom

Finanzamt zitierten Kommentarstellen, würden die Rechtsauffassung des Finanzamtes als mit dem Gesetz völlig unvereinbar bezeichnen.

Dies ist jedoch unzutreffend. Steiner/Vock, in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, Kommentar, KSt, § 9 Rz 879 bezeichnen zwar die Einschränkung der Bescheidadressaten des § 9 Abs. 8 6 Teilstrich KStG auf Gruppenmitglieder, die den Gruppenantrag zu unterfertigen hatten, als dem Wortlaut widersprechend ("...,widerspricht dem Gesetzeswortlaut.") führen unter Rz 943 bei Nennung der auch im bekämpften Bescheid zitierten Quellen aus, dass die Literatur § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich einschränkend interpretiert.

Im Fall eines ausländischen Gruppenmitglieds ist bei **systematischer Betrachtung** der Bestimmungen der Gruppenbesteuerung in § 9 KStG 1988, insbesondere der durch den Finanzausschuss initiierten Fassung des Abs. 8 erster Teilstrich die Anordnung des Abs. 9 vierter Teilstrich die Bedeutung beizumessen, dass als **betroffenes Mitglied** das inländische Gruppenmitglied bzw. ggf. der Gruppenträger zu verstehen ist, das bzw. der die unmittelbare Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied hält (Abs. 6 Z 6). Dies deshalb, weil der Verlust des ausländischen Gruppenmitgliedes nach der zuletzt genannten Gesetzesstelle dem inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger zuzurechnen ist, das bzw. der unmittelbar an diesem nicht unmittelbar steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied beteiligt ist.

Im gegenständlichen Fall ist der Gruppenträger (Bw) Alleingesellschafter der ausländischen LD. Der Gruppenfeststellungsbescheid gemäß § 9 Abs. 9 KStG vom 2. April 2009, der gemäß § 295a BAO festgestellt hat, dass die Zugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes LD rückwirkend ab der Veranlagung 2005 als aufgehoben gilt, ist daher nach Ansicht des Senates zu Recht nur an die Bw gerichtet und zugestellt worden.

Dem gegenständlichen Antrag der Bw, der eine Adressierung und Zustellung auch an die ausländische LD verlangt, kommt daher schon deshalb keine Berechtigung zu.

Die von der Bw geforderte Vorgangsweise würde überdies dem erklärten Gesetzeszweck der Verfahrensökonomie zuwiderlaufen. Auf die oben aufgezeigten Erschwernisse der Zustellung im Ausland wird hingewiesen.

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid zutreffend darauf hingewiesen, dass der (wie eben dargelegt) **vermeintliche Mangel nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.06.2010, 2007/1570284) und Literatur (ÖStZ 2011, S 221ff) keine Nichtigkeit des Bescheides vom 2. April 2010 bewirken würde und er jedenfalls der Bw gegenüber als wirksam und rechtskräftig anzusehen ist.**

Im genannten Erkenntnis vom 24. Juni 2010 hatte der Verwaltungsgerichtshof über einen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) zu entscheiden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ergeht ein derartiger Bescheid an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu nach Zitierung der ersten beiden Absätze des § 24a KStG 1988 Folgendes ausgeführt:

Die Veranlagung einer Unternehmensgruppe erfolgt somit ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften zweistufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen mittels Bescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt. Der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitgliedes ergeht auch an den Gruppenträger. Dieser Bescheid ist rechtsmittelfähig und hat Bindungswirkung für die Körperschaftsteuerfestsetzung beim Gruppenträger (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung 2, K420 und K423).

Erlässt das Finanzamt - wie in § 24a KStG 1988 vorgesehen - einen einheitlichen Feststellungsbescheid an den Gruppenträger und das Gruppenmitglied und wird dagegen (vom Gruppenträger und Gruppenmitglied) Berufung erhoben, so ist über die Berufung gemäß § 290 Abs. 1 BAO in einer einheitlichen Berufungsentscheidung in der Sache abzusprechen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2804) zum vergleichbaren Fall der Berufung gegen einen einheitlichen Abgabenbescheid nach § 199 BAO). Die Berufungsentscheidung hat für und gegen dieselben Personen eine einheitliche Wirkung zu entfalten wie der erstinstanzliche Bescheid. Dem Ziel des § 290 BAO, unterschiedliche Sachentscheidungen in ein und derselben Rechtssache zu verhindern, dient vorweg die Bestimmung des § 277 BAO, wonach Berufungen, die von mehreren Berufungswerbern gegen einen Bescheid eingebracht wurden, zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden sind.

In Verkennung dieser Rechtslage hat die belangte Behörde mit dem gegenständlich angefochtenen Bescheid nur über die Berufung des Gruppenmitgliedes - der hier beschwerdeführenden Partei - abgesprochen.

Entspricht hingegen der erstinstanzliche Feststellungsbescheid vom 13. Oktober 2006 schon deshalb nicht der Rechtslage, weil er nicht einheitlich an die Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied und die C GmbH als Gruppenträger ergangen ist - wofür die Aktenlage Anhaltspunkte liefert - so hätte ihn die belangte Behörde wegen des Verstoßes gegen das Gebot des einheitlichen Absprechens als rechtswidrig aufheben müssen.

Aus dieser Entscheidung geht hervor, dass der Verwaltungsgerichtshof derartige Feststellungsbescheide nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO, die nicht einheitlich an alle im Gesetz vorgesehenen Mitglieder der Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied und Gruppenträger) ergangen sind, zwar als inhaltlich rechtswidrig qualifiziert – nicht jedoch die Bescheidqualität als solche in Frage stellt, also nicht von der Nichtigkeit einer als Bescheid intendierten Erledigung ausgeht. Auf die ausführliche Erörterung durch Paterno und Steindl, in ÖStZ 2011, 221 ff, wird wie schon im bekämpften Bescheid hingewiesen. Der in der mündlichen Verhandlung seitens der Bw geäußerte Vorbehalt gegen diese beiden Autorinnen wegen deren geringen Lebensalters erweist sich in Anbetracht fehlender stichhaltiger Argumente gegen deren nach Ansicht des Senates fundierte Analyse der bestehenden Rechtslage als völlig verfehlt.

Diese Rechtsansicht gilt nach Ansicht des Senates auch für die gegenständliche Feststellung iSd § 9 Abs. 8 sechster Teilstrich und Abs. 9 vierter Teilstrich KStG, weil es sich dabei ebenfalls um die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen iSd § 92 Abs. 1 lit. b BAO handelt.

Auch aus den in der Berufung ins Treffen geführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ist für die gegenteilige Rechtsansicht der Bw nichts zu gewinnen:

Die Entscheidung **UFS 04.05.2010, RV/0262-L/10** (ebenso UFS 30.06.2010, RV/0822-L/09) hat einen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 betroffen, der nur an das Gruppenmitglied, entgegen § 24a Abs. 2 KStG 1988 nicht jedoch auch zugleich auch an den Gruppenträger ergangen ist. Die Berufungsbehörde hat deshalb den bekämpften Bescheid ersatzlos gemäß § 298 Abs. 2 BAO aufgehoben, ist also wie der Verwaltungsgerichtshof von einem, wenn auch rechtswidrigen so doch von einem Bescheid ausgegangen. In dieser Entscheidung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei dieser im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu treffenden Feststellung um eine iSd. § 92 Abs. 1 lit. b BAO und keine einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 188 BAO handelt.

Als völlig verfehlt erweist sich daher der zweite Hinweis der Bw auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS 17.08.2010, RV/0972-L/06**) die eine Berufung gegen eine als Bescheid nach § 188 BAO intendierte Erledigung als unzulässig zurückgewiesen hat, weil sie nicht an alle zuletzt Beteiligten der beendeten Personengemeinschaft ergangen ist.

Der gegenständliche Fall ist im gegebenen Zusammenhang vielmehr dem des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS 16.11.2011, RV/1351-L/10**) vergleichbar, wonach für den gemäß § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 zu erlassenden Feststellungsbescheid Gruppenträger die Formulierung "das jeweilige Gruppenmitglied" in Abs. 2 leg. cit. ins Leere geht, weil von dieser Feststellung nur der Gruppenträger aber kein (sonstiges) Gruppenmitglied betroffen ist. Daher **reicht es aus, wenn der Feststellungsbescheid Gruppenträger (§ 24 Abs. 1 Z 2 KStG 1988) lediglich an den Gruppenträger ergeht, zumal mit diesem Bescheid ausschließlich dem Gruppenträger gegenüber abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen (vgl. § 92 Abs. 1 lit. b BAO) festgestellt werden.**

Gleiches gilt im gegenständlichen Fall, weil der Verlust der ausländischen LD gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 bei deren Alleingesellschafter, dem Gruppenträger (Bw), zu berücksichtigen war und deshalb die Feststellung betreffend LD im Feststellungsbescheid nach § 9 Abs. 9 vierter Teilstrich nur die Bw als Gruppenträger und kein (sonstiges) Gruppenmitglied betrifft.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 10. April 2012

Beilage: Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung in Kopie