



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma X-AG (als Rechtsnachfolgerin der Y GmbH), Ort, vertreten durch Firma A Steuerberatung GmbH, Straße

1. vom 6. Oktober 2008 gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006** des Finanzamtes Linz vom 10. September 2008

2. vom 9. April 2009 gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007** des Finanzamtes Linz vom 24. März 2009

entschieden:

Der angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

(1) Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist seit der Veranlagung 2005 Gruppenmitglied in der von der X-GmbH als Gruppenträgerin geführten Unternehmensgruppe.

Die Unternehmensgruppe weist in den streitgegenständlichen Jahren folgende Beteiligungsstruktur auf:

Die Gruppenträgerin hält 99,71 % der Anteile am Grundkapital der X-AG (LG-FNxxxxx), die ihrerseits wiederum an einer Reihe von großteils in die Unternehmensgruppe eingebundenen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (mehrheitlich) beteiligt ist.

Zu den Beteiligungen der X-AG zählte in den streitgegenständlichen Jahren 2006 und 2007 unter anderen auch die 100 % ige Tochtergesellschaft Y GmbH (LG,FNyyyyyy). Diese erwarb neben bereits bestehenden anderen Beteiligungen im Jahr 2005 100% der Anteile an der s.r.o,Slowakei. Die s.r.o,Slowakei ist ab 2006 Gruppenmitglied.

Mit Verschmelzungsvertrag und Hauptversammlungsbeschluss vom 17. Juni 2008 wurde die Y GmbH als übertragende Gesellschaft mit der X-AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die X-AG trat damit als Gesamtrechtsnachfolgerin in sämtliche Rechtspositionen der Y GmbH ein und hält seit dem Verschmelzungstichtag auch unmittelbar die Beteiligung an der s.r.o,Slowakei.

(2) Mit **Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 10. September 2008** setzte das Finanzamt das Einkommen der Y GmbH als Gruppenmitglied mit -188.607,47 € fest und anerkannte die in der eingereichten Erklärung auf die slowakische Tochtergesellschaft geltend gemachte Firmenwertabschreibung in Höhe von 366.666,67 € nicht.

Der Feststellungsbescheid enthält konkret folgende Angaben:

Finanzamt Linz, Team 24

Y GmbH RNF X-AG

zH. XY (als Zustellungsbevollmächtigter Geschäftsführer) + Adresse

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006

Y GmbH RNF X-AG St.Nr.

Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006 beträgt – 188.607,47 €

Hinweis: Gruppenträger/ Hauptbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft:

FA+St.Nr X-GmbH

Jahr der Zurechnung 2007

Prozentzahl der Zurechnung 100 %

Begründung: Nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 kann eine Firmenwertabschreibung nur bei Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft erfolgen.

An die Gruppenträgerin erging ein – bis auf die Adressierung (X-GmbH, zH dessen Zustellungsbevollmächtigten und Zustelladresse)– gleichlautender Bescheid.

Die Gesellschaft brachte mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2008 dagegen **Berufung** ein und beantragte die Anerkennung der Firmenwertabschreibung auf die slowakische Tochtergesellschaft in Höhe von 366.666,67 € (1/15 von der Hälfte des Kaufpreises iHv 5.500.000,00 €) und die Festsetzung des Einkommens für das Gruppenmitglied im Jahr 2006 mit - € 555.274,14. Begründet wurde dies damit, dass die Beschränkung der

Firmenabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemeinschaftsrechtswidrig sei, da diese gegen die Niederlassungsfreiheit verstöße und keinerlei Rechtfertigungsgründe für diese Diskriminierung vorliegen würden.

Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

(3) Mit **Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 vom 24. März 2009** setzte das Finanzamt das Einkommen der Bw als Gruppenmitglied im Jahr 2007 mit 243.108,29 € fest und ließ - wie bereits im Jahr 2006 - die in der Erklärung des Gruppenmitgliedes für die slowakische Tochtergesellschaft geltend gemachte Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 unberücksichtigt.

Der Feststellungsbescheid 2007 enthält folgende Angaben:

Finanzamt Linz, Team 24

Y GmbH RNF X-AG

zH. XY (als Zustellungsbevollmächtigter Geschäftsführer) + Adresse

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007

Y GmbH RNF X-AG St.Nr.

Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2007 beträgt 243.108,29 €

Zu berücksichtigende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder – 673.688,69 €

Hinweis: **Gruppenträger/ Hauptbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft:**

FA+St.Nr X-GmbH

Jahr der Zurechnung 2008

Prozentzahl der Zurechnung 100 %

Begründung: Nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 kann eine Firmenwertabschreibung nur bei Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft erfolgen.

An die Gruppenträgerin erging ein – bis auf die Adressierung (X-GmbH , zH dessen Zustellungsbevollmächtigten und Zustelladresse)– gleichlautender Bescheid.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 9. April 2009 dagegen **Berufung** ein und beantragte die Anerkennung der in der Steuererklärung geltend gemachten Firmenwertabschreibung auf die slowakische Tochtergesellschaft in Höhe von € 314.612,13 (1/15 von der Hälfte des Kaufpreises in Höhe von € 5.109.591,00 abzüglich der Korrektur der Firmenwertabschreibung für 2006 in Höhe von -€ 26.027,27) bzw. die Festsetzung des Einkommens des

Gruppenmitglieds für das Jahr 2007 mit - € 71.503,84. In der Begründung wird ausgeführt, dass die Beschränkung der Firmenabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemeinschaftsrechtswidrig sei, da diese gegen das die Niederlassungsfreiheit verstöße und keine Rechtfertigungsgründe für die Diskriminierung vorliegen würden.

Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

(4) Mit **Vorlagebericht** vom 7. Mai 2009 wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

(5) Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 15. Juli 2010 (eingelangt 22. Juli 2010) wurden die in den Berufungen vom 13. Oktober 2008 und 9. April 2009 gestellten **Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und **Abhaltung einer mündlichen Verhandlung** gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO **zurückgezogen**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 4. Mai 2010, RV/0262-L/10 einen an ein Gruppenmitglied ergangenen „Feststellungsbescheid Gruppenmitglied“, der formell den gegenständlichen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied für 2006 und 2007 entspricht, gemäß § 289 Abs. BAO ersatzlos aufgehoben und die Aufhebung damit begründet, dass die bescheidmäßige Umsetzung der Feststellung getrennt an das Gruppenmitglied, den Gruppenträger und allenfalls an Minderbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nicht den gesetzlichen Vorgaben des § 24 a Abs. 2 KStG 1988 entspricht.

Im Detail ist in der Begründung zu dieser Berufungsentscheidung, gegen die keine Amtsbeschwerde eingebracht wurde, folgendes dargelegt:

„Die Veranlagung in der Gruppe erfolgt zweistufig. Das Einkommen des Gruppenmitgliedes wird mit Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO bescheidmäßig festgestellt. Dieser Bescheid ist rechtsmittelbar und hat Bindungswirkung.“

In § 24a Abs. 1 und 2 KStG 1988 ist die Vorgangsweise für Unternehmensgruppen wie folgt geregelt:

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

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,
- ...“

Abs. 2: "Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Fall einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten. Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger."

Damit ist von Gesetzes wegen klargestellt, dass (1) gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine **abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt** wird und (2) die Feststellung dieser Tatsache (nämlich des Einkommens des Gruppenmitgliedes) **einheitlich** gegenüber dem Gruppenmitglied, dem Gruppenträger und allfälligen Minderbeteiligten erfolgen muss. Es handelt sich dabei nicht um eine einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 188 BAO, sondern um einen Bescheid nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Dennoch hat dieser Feststellungsbescheid von Gesetzes wegen eine einheitliche (Feststellung von Tatsachen gegenüber Gruppenmitglied, Gruppenträger und Minderbeteiligten) und eine gesonderte Komponente (Feststellung des Einkommens des jeweiligen Gruppenmitgliedes) zu enthalten.

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.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 24a Abs. 2 KStG 1988 hätte die bescheidmäßige Umsetzung des gegenständlichen Feststellungsbescheides so erfolgen müssen, dass der angefochtene Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 an das Gruppenmitglied **und** den Gruppenträger zu richten gewesen wäre, die beide gemeinsam Parteien des Feststellungsverfahrens sind.

Der ergangene – und beim UFS mit Berufung anhängige -Bescheid erfüllt **nicht** die vom Gesetz vorgegebenen Anforderungen, weil er in der vorliegenden Form nur an das Gruppenmitglied ergeht und spruchgemäß nicht an diejenigen gerichtet ist, denen gegenüber Tatsachen festgestellt werden (Gruppenmitglied, Gruppenträger, Minderbeteiligte). Die Ausfertigung mehrerer getrennter Bescheide – die offenkundig darauf zurückzuführen ist, dass EDV-technische Schwierigkeiten bestehen, den Gesetzesauftrag umzusetzen – kann diesbezüglich keinen formell rechtmäßigen Ersatz darstellen. Daran kann auch der in beiden Bescheiden enthaltene Hinweis auf den Gruppenträger und die an ihn erfolgende Zurechnung nichts ändern, weil dieser (nicht zu den Spruchbestandteilen gehörende) Hinweis nicht zu einem Feststellungsbescheid führt, der an jene ergeht, denen gegenüber Tatsachen festgestellt werden.

Ergänzend wird noch hinzugefügt, dass die derzeitige Verwaltungspraxis einer Versendung getrennter Bescheide an den Gruppenträger, das Gruppenmitglied und Minderbeteiligte, verbunden mit dem Faktum, dass der Berufungsbehörde weder der Akt des Gruppenträgers und der Minderbeteiligten noch eine Information über allfällige Berufungen derselben übermittelt wird, formelle Fehler des Berufungsverfahrens geradezu vorprogrammiert sind, zumal gesetzlich auch kein gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter von Gruppenträger, Gruppenmitglied und den Minderbeteiligten vorgesehen ist. Kommen der Berufungsbehörde aufgrund dieser derzeit getrennt ablaufenden Verfahren entsprechende Informationen verspätet oder gar nicht zu, wäre – zB bei nicht verwerteten zusätzlichen Einwendungen des Gruppenträgers – die ergehende Berufungsentscheidung von vornherein fehlerhaft."

Der Senat schließt sich dieser Ansicht an.

Auch im vorliegenden Fall wurde für die berufungsgegenständlichen Jahre tatsächlich kein an das Gruppenmitglied **und** an den Gruppenträger (**und** allfällige Minderbeteiligte) ergehender (einheitlicher) Bescheid, sondern entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis getrennte,

im Wesentlichen gleich lautende Bescheide, jeweils adressiert an das Gruppenmitglied, an den Gruppenträger und (allfällige) Minderbeteiligte ausgefertigt.

Der an das Gruppenmitglied ergangene Bescheid enthält somit den falschen Bescheidadressaten und war aus den bezeichneten Gründen **ersatzlos aufzuheben**. Über die beantragte Anerkennung der Firmenwertabschreibung für die slowakische Tochtergesellschaft war inhaltlich nicht mehr abzusprechen.

Linz, am 9. August 2010