

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB, gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2009 bis 2012 des Finanzamtes Salzburg-Land vom 29.04.2014 beschlossen:

Der Vorlageantrag betreffend die Jahre 2009 bis 2012 vom 03.08.2014 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. a iVm §§ 260 Abs. 1 lit. a und 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Verfahrensgang

Im Gefolge einer Außenprüfung bei der beschwerdeführenden GmbH erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren **Feststellungsbescheide Gruppenträger vom 29.04.2014 für die Jahre 2009 bis 2012** und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Gegen die auf Basis der Feststellungen der GBP ergangenen Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012 wurde fristgerecht am 27.05.2014 Beschwerde eingebbracht und die Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.

Mit vier Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 BAO, bezeichnet als **Beschied 2009, Beschied 2010, Beschied 2011, Beschied 2012**, wurde die Beschwerde vom 27.05.2014 gegen den "Bescheid vom 29.04.2014" als unbegründet abgewiesen. Die händische Begründung hierzu wurde gesondert übermittelt.

Diese Bescheide stellen sich inhaltlich wie folgt dar:

1) **Beschied 2009**

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Die Beschwerde vom 27.05.2014 gegen den Bescheid vom 29.04.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

2) Bescheid 2010

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Die Beschwerde vom 27.05.2014 gegen den Bescheid vom 29.04.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

3) Bescheid 2011

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Die Beschwerde vom 27.05.2014 gegen den Bescheid vom 29.04.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

4) Bescheid 2012

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Die Beschwerde vom 27.05.2014 gegen den Bescheid vom 29.04.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen wurde binnen offener Frist der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt.

Am 11.08.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

2) Rechtslage

Gemäß § 24 a Abs. 1 lit. 2 KStG 1988 ist das **Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) mit Bescheid (§ 92 Abs.1 lit. b BAO) festzustellen**. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

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

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten.

Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

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

1. Bei Gruppenträgern im Sinne des § 9 Abs. 3 erster bis fünfter Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.
2. Bei allen Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft im Sinne des § 9 Abs. 3 sechster Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens des Mitbeteiligten mit dem anteilig auf jeden entfallenden Anteil an den Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.

Auf die sich daraus ergebende Körperschaftsteuerschuld sind anzurechnende inländische Steuern, anrechenbare ausländische Steuern und verrechenbare Mindeststeuern (Abs. 4) ganz oder im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft anteilig anzurechnen.

Mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides ist zuzuwarten, bis sämtliche Feststellungsbescheide im Sinn des Abs. 1 erlassen sind.

§ 92 BAO besagt:

- (1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen
 - a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
 - b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
 - c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.
- (2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Gemäß § 185 BAO sind als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

Gemäß § 262 Abs.1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt (Abs. 2).

3) Erwägungen

Für die Veranlagung der Gruppe zur Körperschaftsteuer hat ein besonderes, zweistufiges Verfahren stattzufinden, wobei in der ersten Stufe die **Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften** und alle **für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in einem eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt werden** (Achaz/Kirchmayr, KStG Kommentar §24a, Rz 10ff).

§ 92 Abs. 1 lit b BAO regelt die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen. Der Körperschaftsteuerbescheid für die Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs 3 KStG9 stellt sodann einen abgeleiteten Bescheid gemäß § 295 BAO dar (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Kommentar zum KStG, § 24a, Rz 24).

Im Hinblick auf § 185 BAO ist § 24 a Abs 2 letzter Satz KStG die Anordnung in einem Abgabengesetz, dass als Grundlage für die Festsetzung von Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen sind.

Der Feststellungsbescheid ist die Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger (Quantschnigg/Renner/ Schellmann/Stöger/Vock, Kommentar zum KStG, § 24a, Rz 14 ff). **Im Grundlagenbescheid werden Feststellungen getroffen, die ansonsten erst im Spruch eines abgeleiteten Bescheides zu treffen wären** (Ritz, BAO, § 185 Tz 2).

Gleichlautend insbesondere auch KSRtl, Rz 1601, wonach der Feststellungsbescheid betreffend den Gruppenträger **alle Bestandteile des Körperschaftsteuerbescheides bei Individualveranlagung zu enthalten hat**.

Körperschaftsteuerbescheide haben gemäß § 198 Abs. 2 BAO **im Spruch zwingend jedenfalls über die Bemessungsgrundlage abzusprechen. Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer ist das Einkommen der Körperschaft**.

Nach Aktenlage sollte mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 07.Juli 2014 über die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012 abgesprochen werden. Diese automationsunterstützt ausgefertigten Beschwerdevorentscheidungen lauten wie folgt:

BESCHEID 2009 (gleichlautend Bescheid 2010, Bescheid 2011, Bescheid 2012)

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Die Beschwerde vom 27.05.2012 gegen den Bescheid vom 29.04.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Diese im automationsunterstützten Verfahren ausgefertigten Beschwerdevorentscheidungen vom 7. Juli 2014 enthalten zwar jeweils die Bezeichnung "Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO" sowie die Angabe eines Kalenderjahres ("Bescheid 2009", "Bescheid 2010", "Bescheid 2011", "Bescheid 2012").

Dem Spruch fehlt jedoch jeweils die Benennung der "Sache", die gemäß § 24a Abs. 1 Z 2 KStG iVm § 92 Abs 1 lit b BAO **die Feststellung des Ergebnisses des Gruppenträgers** darstellt.

§ 24a KStG 1988 sieht zwingend vor, dass das **Ergebnis des Gruppenträgers bescheidmäßig festzustellen ist**. Es gilt zwar auch der Grundsatz, dass der Bescheid einer Abgabenbehörde als Ganzes zu beurteilen ist und bei Bestehen von Zweifeln über den Inhalt des Spruchs auch dessen Begründung herangezogen werden muss, wobei der Spruch im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen ist (zB VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062), doch kann dieser Grundsatz dann nicht angewendet werden, wenn der Spruch eines Bescheides in keiner Weise zu erkennen gibt, dass hier über einen Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) entschieden wird, mit dem über das Ergebnis eines Gruppensträgers abgesprochen wurde. Da zu kommt, dass die Begründungen, auf die verwiesen wurde, händisch ausgefertigt und gesondert zugestellt wurden.

Dem Spruch der Beschwerdevorentscheidungen fehlt der erforderliche Inhalt "**Feststellungsbescheide Gruppenträger**" für 2009 bis 2012, über den abgesprochen werden sollte. Die genannten Berufungsvorentscheidungen sind somit nicht rechtswirksam ergangen.

Unabdingbare Voraussetzung eines Antrags auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (von den hier nicht vorliegenden Ausnahmefällen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO abgesehen) ist aber, dass die Abgabenbehörde eine Beschwerdevorentscheidung wirksam erlassen hat (vgl. BFG 18.3.2015, RV/3100040/2015). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, setzt ein *Vorlageantrag* unabdingbar die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung voraus (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0146, VwGH 08.02.2007, 2006/15/0371, VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373).

In Ermangelung des Vorliegens wirksam ergangener Beschwerdevorentscheidungen wird er diesbezügliche Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen.

Die Abgabenbehörde wird daher über die Beschwerde betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012 erstmals wirksam mit Beschwerdevorentscheidungen abzusprechen haben. Der Bf. steht es sodann frei, gegen solche Entscheidungen neuerlich einen Vorlageantrag einzubringen.

Der Rechtsschutz ist gewahrt.

4) Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die oben dargestellte Rechtsfolge ergibt sich einerseits unmittelbar aus dem Gesetz und ist andererseits durch die Rechtsprechung des VwGH gedeckt.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 13. November 2015