

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache DI-GmbH und DB-GmbH, Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 15.07.2020 gegen den Bescheid des (vormaligen) Finanzamts Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich), St.Nr. ***1*** und ***2***, vom 26.06.2020 betreffend Zurückweisung des Antrags vom 12.12.2018 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe ab dem Veranlagungsjahr 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1.) Die DI-GmbH (idF DI), die ab dem Veranlagungsjahr 2016 als Gruppenträger einer aus zwei Gruppenmitgliedern bestehenden Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 fungierte, übermittelte dem Finanzamt mit Schreiben vom 12.12.2018 einen Antrag auf Feststellung einer Gruppe mit ihrer Tochtergesellschaft DB-GmbH (idF DB) als weiteres Gruppenmitglied ab dem Veranlagungsjahr 2018. Dem Antragsschreiben wurden die Formulare G 2 und G 4 des Bundesministeriums für Finanzen beigelegt.

2.) Mit Bescheid vom 26.06.2020 wies das Finanzamt diesen Antrag als unzulässig zurück und führte begründend aus, dass der Gruppenantrag eine Anwendungsvoraussetzung für die Gruppenbesteuerung darstelle. Dabei sei der Gruppenantrag nach § 9 Abs. 8 KStG 1988 aber zwingend auf einem amtlichen Vordruck der Finanzverwaltung zu stellen und von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen

Körperschaften zu unterfertigen. Gemäß § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 gelte im Fall des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß. Der gegenständliche Gruppenantrag vom 12.12.2018 entspreche nicht diesen Bestimmungen des § 9 Abs. 8 KStG 1988, da das amtliche Formular G 1 sowie die notwendigen Unterschriften aller Gruppenteilnehmer fehlten. Ein solcher Gruppenantrag, der die notwendigen Voraussetzungen nicht erfülle, sei als unzulässig zurückzuweisen.

3.) Mit dem Schriftsatz vom 15.07.2020 erhoben die DI und die DB durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen diesen Zurückweisungsbescheid. Begründend heißt es, dass die DI zur Aufnahme eines neuen Gruppenmitglieds - konkret der DB - in die bereits bestehende Gruppe die Formulare G 2 und G 4 übermittelt habe. Da bereits eine Unternehmensgruppe mit der DI als Gruppenträger bestanden habe, sei es der DI nicht bewusst gewesen, dass das Formular G 1 bei Aufnahme eines weiteren Gruppenmitglieds nochmals mitgeschickt werden müsse. Die Daten sowie das Formular G 1 seien ohnedies schon beim Finanzamt aufgelegt gewesen. Das fehlende Formular G 1 hätte zudem bei fristgerechter Rückfrage bzw. Erlassung eines Mängelbehebungsauftrags sofort nachgereicht werden können. Stattdessen habe das Finanzamt nach rund eineinhalb Jahren diesen Bescheid erlassen. Die Formulare G 1, G 2 und G 4 inklusive Unterfertigung durch die jeweiligen gesetzlichen Vertreter beider Gesellschaften würden daher nochmals mit dem Ersuchen um Erlassung eines Feststellungsbescheids mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2018 übermittelt. Falls jedoch die Aufnahme der DB als Gruppenmitglied ab dem Veranlagungsjahr 2018 nicht möglich sei, werde die Aufnahme ab dem Veranlagungsjahr 2019 beantragt. Da erst im Juni 2020 der gegenständliche Bescheid ausgestellt worden sei, habe die Beantragung zur Aufnahme der DB als Gruppenmitglied ab dem Veranlagungsjahr 2019 mangels Kenntnis nicht mehr rechtzeitig während des Jahres 2019 erfolgen können.

4.) Mit der weiteren Eingabe vom 23.07.2020 wurde von den beiden beschwerdeführenden Gesellschaften eine Änderung betreffend die rechtsfreundliche Vertretung bekanntgegeben sowie abermals Beschwerde erhoben. Der nunmehrige rechtsfreundliche Vertreter führte begründend im Wesentlichen aus, dass das Verfahren mangelhaft geführt worden sei, da beide Gesellschaften unter Verletzung des rechtlichen Gehörs keine Möglichkeit zur Äußerung gehabt hätten. Überdies wäre das Finanzamt gemäß § 85 Abs. 2 BAO verpflichtet gewesen, ein Verbesserungsverfahren durchzuführen. Insgesamt habe das Finanzamt daher das Gesetz unrichtig angewendet.

5.) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.07.2020 wies das Finanzamt diese Beschwerde als unbegründet ab. Darin heißt es, dass die Formulare für den Gruppenantrag in Form eines „Baukastensystems“ zusammengestellt seien. Die Antragsbestandteile seien hierbei in verschiedenen Formularen aufgeteilt. Dies gelte auch für den Antrag auf Erweiterung einer Gruppe. Im vorliegenden Fall sei für den Antrag auf Erweiterung der Gruppe das Formular G 1 nicht eingebracht worden. Die Unterfertigung des Gruppenantrags durch den gesetzlichen

Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften sei - im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des § 9 Abs. 8 KStG 1988 - eine zwingende Voraussetzung für die Berechtigung zur Stellung eines Gruppenantrags. Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt sei, sei ein Gruppenantrag zulässig. Nur ein solcherart zulässiger Gruppenantrag sei aber bei Vorliegen von Formgebrechen oder inhaltlichen Mängeln einem Mängelbehebungsverfahren im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich. Da mangels eingebrachtem Formular G 1 auch keine Unterschrift eines gesetzlichen Vertreters des Gruppenträgers vorliege, sei der Antrag zurückzuweisen gewesen. Eine Antragstellung für zukünftige Veranlagungsjahre - hier 2019 - sei nicht möglich.

6.) Mit Schreiben vom 24.08.2020 wurde daraufhin ein Vorlageantrag eingebracht und vom rechtsfreundlichen Vertreter in Wiederholung der bisherigen Argumente insbesondere darauf verwiesen, dass das Finanzamt auf die erforderliche Verwendung des Formulars G 1 hinweisen hätte müssen. Der DI und der DB wäre mithin keine Möglichkeit eingeräumt worden, einen allfälligen Mangel nach Aufforderung zur Behebung unter Setzung einer Nachfrist zu beseitigen. Des Weiteren seien nach der ständigen Rechtsprechung Parteienerklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Im konkreten Fall sei das erkennbare und erschließende Ziel der beiden Gesellschaften klar für das Finanzamt dargestellt und von diesem auch zweifelsfrei zu erkennen gewesen, nämlich die Aufnahme der DB in die schon bestehende Gruppe als zusätzliches Gruppenmitglied. Bei allfälligem undeutlichen Inhalt des Anbringens vom 12.12.2018 hätte das Finanzamt deshalb die Absicht der Parteien erforschen müssen. Dies sei vom Finanzamt aber zu Unrecht unterlassen worden.

7.) Mit dem Bericht vom 21.09.2020 legte das Finanzamt diese Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte darin, die Beschwerde abzuweisen.

8.) In der über Antrag durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 26.05.2021, zu der eine Vertreterin des Finanzamts, der rechtsfreundliche Vertreter der beiden beschwerdeführenden Gesellschaften und zudem auch Herr E.S. in seiner Funktion als Prokurist der DI und Geschäftsführer der DB erschienen waren, wurde die Beschwerdesache eingehend erörtert (vgl. hiezu die an beide Parteien ausgefolgte Niederschrift über den Verlauf dieser mündlichen Verhandlung).

II. Das Bundesfinanzgericht hat in dieser Beschwerdesache erwogen:

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt und Streitpunkt

Mit Schreiben vom 12.12.2018 stellte die DI als Gruppenträger den Antrag auf Aufnahme der DB als weiteres Gruppenmitglied in die bereits bestehende Gruppe mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2018.

Zu diesem Zweck wurden dem Finanzamt die beiden jeweils vom gesetzlichen Vertreter der DI als Gruppenträger am 27.11.2018 unterschriebenen Formulare G 2 („Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenmitglied)“) sowie G 4 („Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Finanzielle Verbindung des Gruppenträgers)“) übermittelt.

Demgegenüber wurde das Formular G 1 („Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenträger/Zweigniederlassung/Hauptbeteiligter)“) nicht beim Finanzamt eingereicht.

Im Formular G 2, das - wie schon erwähnt - vom gesetzlichen Vertreter der DI unterschrieben ist, sind nach Anführung der DB als Gruppenmitglied deren Firmenbuchnummer, das bisher zuständige Finanzamt, die Steuernummer sowie der Bilanzstichtag der DB angegeben. Unter der Rubrik „Gesetzliche Vertreter (Organe) des (hauptbeteiligten) Gruppenmitgliedes“ ist neben dem Datum 27.11.2018 Herr E.S. angeführt, es fehlt aber an der „Unterschrift des gesetzlichen Vertreters“.

Erst im gemeinsam mit dem Beschwerdeschriftsatz vom 15.07.2020 beim Finanzamt eingereichten Formular G 2 scheint neben dem unveränderten Datum 27.11.2018 diese Unterschrift des Herrn E.S. auf. Auch das Formular G 1 - mit den Unterschriften sowohl des gesetzlichen Vertreters der DI als Gruppenträger als auch des Herrn E.S. als gesetzlicher Vertreter der DB - wurde zu diesem Zeitpunkt dem Finanzamt erstmals übermittelt.

Strittig ist, ob die fehlende Unterschrift des gesetzlichen Vertreters (Geschäftsführers) des beabsichtigten Gruppenmitglieds DB auf dem beim Finanzamt am 12.12.2018 eingereichten Formular G 2 einen Mangel darstellt bzw. ob dieser Mangel einer Mängelbehebung im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich ist sowie wie allenfalls das Nichteinreichen des Formulars G 1 im Zusammenhang mit der beantragten Aufnahme eines neuen Gruppenmitglieds in eine bereits bestehende Gruppe zu beurteilen ist.

Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind zum einen aktenkundig und zum anderen auch in der mündlichen Verhandlung sowohl vom rechtsfreundlichen Vertreter der DI und der DB als auch von Herrn E.S. nicht bestritten worden.

Vor diesem Hintergrund sind diese Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen anzunehmen.

Rechtliche Beurteilung

In § 9 Abs. 8 und Abs. 9 KStG 1988 heißt es wie folgt:

„(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.“*

Die ebenfalls maßgebliche Bestimmung des § 85 Abs. 1 und Abs. 2 BAO lautet wie folgt:

„(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als

zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.“

Rechtlich gesehen ist vorerst darauf zu verweisen, dass bei Vorliegen aller gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 9 KStG 1988 die Unternehmensgruppe nicht automatisch entsteht. Es bedarf vielmehr der formalen Anwendungsvoraussetzung eines schriftlichen Gruppenantrags, wobei die inhaltlichen Vorgaben des Gruppenantrags in § 9 Abs. 8 KStG 1988 geregelt sind.

Dabei ist mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl. I Nr. 99/2007) eine „Klarstellung“ dahingehend erfolgt, dass bei der Stellung des Gruppenantrags die vom Bundesministerium für Finanzen aufgelegten amtlichen Formulare zu verwenden sind (vgl. ErläutRV 270 BlgNR 23. GP, 10). Für den vorliegenden Fall sind das insbesondere die Formulare G 1 hinsichtlich des Gruppenträgers, G 2 hinsichtlich des Gruppenmitglieds und G 4 hinsichtlich der finanziellen Verbindung des Gruppenträgers.

Unstrittig war im konkreten Fall - wie auch im Vorlageantrag vom rechtsfreundlichen Vertreter der beiden Gesellschaften vorgebracht - mit der Antragstellung vom 12.12.2018 beabsichtigt, ein weiteres Gruppenmitglied, konkret die DB, in die bereits bestehende Unternehmensgruppe aufzunehmen.

Diesbezüglich ist in § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 für den Fall des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft vorgesehen, dass die Vorgaben des Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß gelten.

Gemäß § 9 Abs. 8 erster Teilstrich KStG 1988 ist der Gruppenantrag von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen. Aufgrund des Verweises in § 9 Abs. 9 dritter Teilstrich KStG 1988 ist diese Bestimmung auch auf die Fälle der Gruppenerweiterung sinngemäß anzuwenden.

Entscheidungswesentlich ist nun die gleichfalls unstrittige Tatsache, dass das von der DI mit dem Antrag vom 12.12.2018 eingereichte Formular G 2 nur von der DI als Gruppenträger, nicht jedoch vom gesetzlichen Vertreter des aufzunehmenden Gruppenmitglieds DB an der dafür vorgesehenen Stelle unterfertigt wurde.

Demnach wurde den gesetzlichen Vorgaben eindeutig nicht entsprochen und es liegt ein mangelhafter Antrag vor.

In weiterer Folge muss daher die Frage geklärt werden, ob dieser Mangel verbesserungsfähig und damit einer Mängelbehebung im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich ist.

Dabei ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts entscheidend, ob die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des aufzunehmenden Gruppenmitglieds auf dem Formular G 2 eine

materielle oder eine bloß formelle Voraussetzung für das Zustandekommen einer Unternehmensgruppe darstellt.

In Übereinstimmung mit der wohl herrschenden Lehre ist davon auszugehen, dass es sich um einen materiellen Mangel handelt und diesbezüglich keine Mängelbehebung möglich ist.

Beispielhaft wird auf die nachfolgenden und vom Bundesfinanzgericht vollinhaltlich geteilten Überlegungen von Urtz, „Der mangelhafte Gruppenantrag“, GES 2008, 29 ff, verwiesen. Darin heißt es nämlich unter der Überschrift „Mangelnde Unterfertigung“ wie folgt:

„Aus dem Schriftlichkeitsgebot des § 85 Abs. 1 BAO ergibt sich - in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO, wo das Fehlen einer Unterschrift als Formgebrechen bezeichnet wird - dass das Anbringen vom Antragsteller (§ 85 Abs. 2 BAO spricht vom „Einschreiter“) unterschrieben werden muss. Da der Antragsteller der Gruppenträger ist (vgl. § 9 Abs. 8 TS 5 KStG 1988), muss der Gruppenantrag vom Gruppenträger unterschrieben werden. Das Fehlen der Unterschrift des Antragstellers (Einschreiters) wird in § 85 Abs. 2 BAO ausdrücklich einem Formgebrechen gleichgestellt. ... Die in den ersten beiden Teilstrichen des § 9 Abs. 8 KStG 1988 vorgeschriebene „Unterfertigung“ durch den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder ist zunächst streng von der „Unterschrift“ iSd § 85 Abs. 2 BAO zu unterscheiden. Diese Unterscheidung ist bereits deswegen relevant, da gemäß § 85 Abs. 2 BAO nur der Gruppenträger als Antragsteller („Einschreiter“) iSd § 85 Abs. 2 BAO den Gruppenantrag unterschreiben muss, während eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG 1988 durch den Gruppenträger sowie durch sämtliche inländischen (und unter bestimmten Voraussetzungen auch ausländischen) Gruppenmitglieder erfolgen muss. Ferner ist .. nur die fehlende Unterschrift des Gruppenträgers iSd § 85 Abs. 2 BAO ein Formgebrechen, welches einen Mängelbehebungsauftrag zur Folge hat. Die fehlende „Unterfertigung“ durch den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG 1988 ist demgegenüber ein materieller Mangel, der einem Mängelbehebungsauftrag nicht zugänglich ist. Das Fehlen einer Unterfertigung führt daher - insoweit - zu einem Zurückweisen des Gruppenantrages ... Der Unterschied wird beispielsweise bei Verwendung des Formulars G 2 betreffend die (inländischen) Gruppenmitglieder bzw. des Formulars G 3 (betreffend die ausländischen Gruppenmitglieder mit inländischer Betriebsstätte) deutlich: Die gesetzlichen Vertreter (Organe) des Gruppenmitglieds haben eine „Unterschrift“ zu leisten, bei der es sich um eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG 1988 handelt. Lediglich bei der Unterschrift des Gruppenträgers auf der „Unterschriftenzeile“ (mit dem Vermerk „Datum, Unterschrift“) handelt es sich um eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO. Die „Unterschrift“ des Gruppenträgers auf dem Formular G 1 hat demgegenüber insoweit eine Doppelfunktion, als sie einerseits eine Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO und andererseits eine Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 erster und zweiter Teilstrich ist. Nur hinsichtlich der Funktion als Unterschrift iSd § 85 Abs. 2 BAO ist sie einer Mängelbehebung zugänglich. ... Der Charakter der fehlenden Unterfertigung iSd § 9 Abs. 8 TS 1 und TS 2 KStG als materieller Mangel ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Unterfertigung ist mE der äußere Ausdruck der zivilrechtlichen

Willensbildung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern, eine Gruppe eingehen zu wollen. Ein Argument für dieses Verständnis der Unterfertigungspflicht lässt sich darin finden, dass im Begutachtungsentwurf zum StReformG 2005 anstelle des Gruppenantrages noch ein Gruppenvertrag vorgesehen war, der unterfertigt werden musste (das Wort „Gruppenvertrag“ wurde durch „Gruppenantrag“ ersetzt). Die Unterfertigungspflicht ist sozusagen das Überbleibsel des ursprünglich im Begutachtungsentwurf vorgesehenen Gruppenvertrages. Dies bedeutet freilich nicht, dass der Abschluss einer zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung etwa Anwendungsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung wäre (der Gruppenvertrag ist ja gerade nicht mehr Tatbestandsmerkmal), Anwendungsvoraussetzung ist allerdings der Gruppenantrag, bei dem die Unterfertigung ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal bildet. Da die Unterfertigungspflicht die zivilrechtliche Willensbildung zur Gruppenbildung zum Ausdruck bringt, wird mE deutlich, dass sie nur ein inhaltliches Tatbestandsmerkmal sein kann. Ihr Fehlen führt daher zu einem materiellen Mangel, der einer Mängelbehebung iSd § 85 Abs. 2 BAO nicht zugänglich ist.“

In gleicher Weise wurde schon hinsichtlich der fehlenden (eigenhändigen) Unterfertigung eines Gruppenantrags durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträger im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25.03.2016, RV/2101685/2015, in einem Rechtssatz komprimiert Folgendes ausgesprochen:

„Die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften ist - im Hinblick auf die nicht verlängerbare Einbringungsfrist des Teilstiches 5 des § 9 Abs. 8 KStG 1988 (deren Lauf durch die Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters einer der betroffenen Körperschaften in Gang gesetzt wird) - eine zwingende Voraussetzung für die Berechtigung zur Stellung eines Gruppenantrages. Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, ist ein Gruppenantrag zulässig. Nur ein solcherart zulässiger Gruppenantrag ist bei Vorliegen von Formgebrechen oder inhaltlichen Mängeln (die Unterfertigung des Gruppenantrages durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers stellt dabei auf dem amtlichen Formular G 1 gleichzeitig die Unterschrift der Eingabe dar) einem Mängelbehebungsverfahren im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO zugänglich.“

Da im Sinne der wiedergegebenen Ausführungen von Urtz sowie des Bundesfinanzgerichts im obigen Erkenntnis (vgl. hierzu auch die Anmerkungen von Mitterlehner, „Was ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? - Umfangreiche Fallstricke bei den Formvorschriften des § 9 Abs. 8 KStG“, SWK 35-36/2016, S. 1517 ff, und von Renner, „Unternehmensgruppe: Eigenhändig unterfertigter Gruppenantrag als materiell-rechtliche Voraussetzung“, GES 2016, 314 ff) die fehlende Unterschrift des gesetzlichen Vertreters des aufzunehmenden Gruppenmitglieds DB auf dem Formular G 2 einen materiellen und damit nicht verbesserungsfähigen Mangel darstellt, wurde vom Finanzamt der Antrag vom 12.12.2018 auf Aufnahme der DB als weiteres Gruppenmitglied zu Recht ohne Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid zurückgewiesen.

Eine Auseinandersetzung mit der im verwaltungsbehördlichen Verfahren von beiden Parteien offenkundig als Hauptstreitpunkt angesehenen Frage, ob im Rahmen der Erweiterung einer Gruppe auch das Formular G 1 nochmals beim Finanzamt einzureichen ist, erübrigt sich deshalb.

Was zuletzt die mit dem Beschwerdeschriftsatz vom 15.07.2020 dem Finanzamt übermittelten - und von den gesetzlichen Vertretern der DI und der DB jeweils am 27.11.2018 unterfertigten - Formulare G 1, G 2 und G 4 und den damit gestellten Antrag auf Feststellung einer Gruppe anbelangt, ist lediglich darauf zu verweisen, dass dieser „nachträgliche“ Gruppenantrag, da erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheids vom 26.06.2020 gestellt, nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist. Zudem sei der Hinweis erlaubt, dass auch dieser Antrag unter anderem wegen der Nichteinhaltung der einmonatigen Frist des § 9 Abs. 8 fünfter Teilstrich KStG 1988 offenkundig als mangelhaft bezeichnet werden muss. Im Ergebnis vertritt das Bundesfinanzgericht deshalb die Ansicht, dass die DB - wie in der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien informativ mitgeteilt - erst durch den im Jahre 2021 gestellten und diesmal der Bestimmung des § 9 Abs. 8 KStG 1988 entsprechenden Gruppenantrag ab der Veranlagung 2021 ein Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe mit der DI als Gruppenträger ist (vgl. hierzu den Feststellungsbescheid des Finanzamts vom 26.03.2021).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

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

Mangels höchstgerichtlicher Rechtsprechung zur maßgeblichen Frage, ob die Unterschrift des aufzunehmenden Gruppenmitglieds auf dem Gruppenantrag bzw. dem Formular G 2 eine materielle oder formelle Voraussetzung darstellt und ob im Hinblick auf § 9 Abs. 8 erster und zweiter Teilstrich KStG 1988 ein solcher Mangel gemäß § 85 Abs. 2 BAO verbesserungsfähig ist, wird die (ordentliche) Revision zugelassen.

Wien, am 2. Juni 2021