

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerde der Bf_Nfg als Rechtsnachfolgerin der Bf_GM163, Adr, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien vom 20.8.2015, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21.5.2015 zur Steuernummer 09-1**/**** betreffend Gruppenfeststellung 2012 nach der am 28.1.2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von Dr. Markus Vaishor für KPMG Alpen-Treuhand GmbH und Mag. VN für die Beschwerdeführerin und von Mag. Verena Schumich für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

Mit Schreiben vom 26.8.2013 hat die GT sowie die GMab dem Finanzamt Wien 1/23 (belangte Behörde) eine Abspaltung zur Aufnahme und eine dadurch bedingte Änderung einer bestehenden Unternehmensgruppe angezeigt. Gegenstand des angezeigten Spaltungsvertrages war die Abspaltung zur Aufnahme ihres Geschäftsanteiles in Höhe von 40,04 % an der GM162 in die GM173. Die Spaltung erfolgte rückwirkend zum 30.4.2012.

Darüber hinaus wurde die Änderung der steuerlichen Unternehmensgruppe wie folgt angezeigt:

*"Die übertragenden Gesellschaften GMcd, GMab (Steuernummer: 09 2**/****) und GMef (Steuernummer: 09 3**/****), die übernehmende Gesellschaft GM173 (Steuernummer 09 4**/****), die Gesellschaft GM162 (09 5**/****), deren Beteiligung im Zuge der*

*Beteiligungsabspaltung übertragen wird, sowie die Bf_GM163 (09 6**/****), die direkte Tochtergesellschaft der GM162, sind Gruppenmitglieder der steuerlichen Unternehmensgruppe mit der GT (Steuernummer: 09 1**/****) als Gruppenträger.*

*Die niederländische Gesellschafterin aGM250 (Steuernummer 09 7**/****) der übernehmenden Gesellschaft GM173 ist ebenfalls Gruppenmitglied derselben steuerlichen Unternehmensgruppe."*

Beigelegt waren der Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 30.10.2012 samt Beilagen, Bilanzen und Firmenbuchauszüge.

Am 21.5.2015 erließ die belangte Behörde den angefochtenen Gruppenfeststellungsbescheid 2012 (Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG zu Bescheid vom 3.10.2014). Der Bescheid ist adressiert u.a. an die GT und an die Bf_GM163 und änderte den Bescheid vom 3.10.2014 dahingehend ab, dass für das Gruppenmitglied Bf_GM163 die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2012 endet.

Nach einigen Fristverlängerungen brachten die Beschwerdeführerin und die GT am 21.8.2015 eine Beschwerde (datiert mit 20.8.2015) gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2012 ein und begründeten diese folgendermaßen:

"Die Beschwerde richtet sich innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2012 - Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG zu Bescheid vom 3. Oktober 2014 vom 21. Mai 2015, der am 27. Mai 2015 an die Bf_GM163 und die GT (Gruppenträger) zugestellt worden ist.

Angefochtene Punkte

Die Beschwerde richtet sich gegen das Ausscheiden der Bf_GM163 aus der Unternehmensgruppe der GT mit der Veranlagung 2012.

Beantragte Änderungen

Wir beantragen die Abänderung des bekämpften Bescheides dahingehend, dass die Bf_GM163 in der Unternehmensgruppe der GT verbleibt und nicht mit Veranlagung 2012 aus der Gruppe ausscheidet.

Begründung

Mit Schreiben vom 26. August 2013 wurde dem Finanzamt die Abspaltung der GM162 samt ihrer Tochtergesellschaft Bf_GM163 von der GMef, der GMab und der GMcd in die GM173 ordnungsgemäß als Änderung der bestehenden Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs 9 KStG angezeigt. Sowohl vor, als auch nach der Abspaltung sind beide Gesellschaften Teil der Unternehmensgruppe der GT, da die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG unverändert vorhanden ist.

1. Fehlende Begründung

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn der Bescheid von Amts wegen erlassen wird. Da mit gegenständlichem Bescheid

die Bf_GM163 aus der Unternehmensgruppe der GT ausscheidet, fehlt dem Bescheid die geforderte Begründung.

2. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Bf_GM163 wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid 2010 vom 11. August 2010 ab der Veranlagung 2010 in die Unternehmensgruppe der GT aufgenommen. Der Änderungsbescheid hat Teilrechtskraft, dh dass im Spruch nur über die Änderung abgesprochen wird. Die Zugehörigkeit der Bf_GM163 zur Unternehmensgruppe der GT ist daher im September 2010 in Rechtskraft erwachsen. Am 18. Dezember 2013 - vier Monate nach Anzeige des gegenständlichen Sachverhalts - wurde der Gruppenfeststellungsbescheid 2012 - Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG erlassen. Bei Austritt von Gesellschaften aus der Unternehmensgruppe bzw Eintritt in die Unternehmensgruppe wird zur Information auch der derzeitige Gruppenbestand im Bescheid angegeben (Rz 1590 KStR 2013; so auch Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG § 9 Abs 9, Rz 945; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 9 KStG, Rz K387). Im Bescheid vom 18. Dezember 2013 wurden sowohl die GM162 als auch die Bf_GM163 weiterhin als Gruppenmitglieder der Unternehmensgruppe der GT angeführt. Da dieser Bescheid in Kenntnis des vorliegenden Sachverhalts erging, war bereits zu diesem Zeitpunkt davon auszugehen, dass der Sachverhalt - Verbleib beider Gesellschaften in der Unternehmensgruppe - gemäß der Anzeige vom 26. August 2013 übernommen wurde und kein Ausscheiden aus der Gruppe erfolgen würde. Zudem sind sowohl die Bf_GM163 als auch die GM162 in folgenden - nach Kenntnis des Sachverhalts ergangenen - Bescheiden als Gruppenmitglieder angeführt:

- Gruppenfeststellungsbescheid 2013 vom 21. Oktober 2013
- Gruppenfeststellungsbescheid 2014 vom 18. Februar 2014

Die Abänderung des Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 21. Mai 2015 (Änderung zu Bescheid vom 3. Oktober 2014) rund zwei Jahre nach Anzeige des Sachverhalts, zwischenzeitigem Erlass des geänderten Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 18. Dezember 2013, sowie nach rechtskräftiger Aufnahme in die Unternehmensgruppe mit Bescheid vom 11. August 2010, entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 BAO kommt - aufgrund des fehlenden Neuerungsstatbestandes - nicht in Betracht. Da auch sonst kein Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft vorliegt, ist die Abänderung des Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 21. Mai 2015 rechtswidrig.

3. Unvereinbarkeit des § 9 Abs 2 KStG mit Unionsrecht

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 2 KStG ist lediglich vorgesehen, dass im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur eine inländische Körperschaft eine beteiligte Körperschaft sein kann.

Eine Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften ist nach derzeitigem Wortlaut des Gesetzes nicht möglich. Bereits in der Rs Papillon (EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07) hat jedoch der EuGH entschieden, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

des Art 49 EUV vorliegt, wenn ein Gruppenbesteuerungsregime zwar auf eine im Mitgliedsstaat ansässige Mutterkörperschaft und ihre gleichfalls im Mitgliedsstaat gebietsansässigen Tochter- und Enkelkörperschaften Anwendung findet, jedoch nicht auf eine gebietsansässige Mutterkörperschaft, wenn ihre im Mitgliedsstaat ansässigen Enkelkörperschaften über eine Tochterkörperschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat gehalten werden. In Bestätigung und Weiterentwicklung der Rs Papillon entschied der EuGH in der Rs SCA Group Holding (EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13, C-40/13 und C-41/13) dass eine entsprechende Ungleichbehandlung darin zu sehen sei, dass nicht nur gebietsansässige Enkelkörperschaften, sondern auch gebietsansässige Urenkelkörperschaften nicht in die steuerliche Einheit mit einzubeziehen seien, wenn sowohl die Zwischentochtergesellschaft als auch die Zwischenenkelgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig sind. Eine in der EU ansässige ausländische Zwischentochtergesellschaft kann daher als „vermittelndes“ Gruppenmitglied für eine weitere ausländische Zwischenenkelgesellschaft auftreten. Wenn eine derartige Vermittlungstätigkeit im Ausland auf mehreren Stufen möglich ist, kann daraus schlussgefolgert werden, dass auch einer auf diese Weise einbezogenen inländischen Urenkelgesellschaft Vermittlungsfähigkeit zustehen muss, („mehrstufige Sandwichkonstruktionen“). Da der Gesetzgeber bislang nicht auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert hat, kann eine unionsrechtskonforme Auslegung nur über die Verdrängung der unionswidrigen Bestimmung erfolgen. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf daher - in Anwendung unionsrechtskonformer Auslegung - der Zugang zur Gruppenbesteuerung nicht aufgrund der fehlenden Inlandsansässigkeit der vermittelnden Tochtergesellschaft abhängig gemacht werden, da dadurch die Niederlassungsfreiheit der übergeordneten inländischen Konzerngesellschaft in unzulässiger Weise beschränkt ist (So zB Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 266 f; Tratlehner, SWI 2014, 561 f; Schimmer, ÖStZ 2014, 460 f). Vor diesem Hintergrund, dass eine inländische Urenkelgesellschaft in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden kann, wenn sie über zwei ausländische Zwischengesellschaften gehalten wird, muss dies umso mehr für Gesellschaften und deren Töchter gelten, die nur über eine ausländische Zwischenebene gehalten werden.

4. Fehlende gesetzliche Deckung des Begriffes „Vollmitgliedschaft“ iSd Rz 1014 KStR 2013

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Vgl Rz 1014 KStR 2013) - basierend auf der Rs Papillon - sind lediglich die Einkünfte einer inländischen Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, zu berücksichtigen. Der inländischen Enkelgesellschaft wird demnach aber kein Status eines „Vollmitglieds“ einer Unternehmensgruppe zuerkannt, sodass keine weitere tieferliegende Ebene über diese Struktur in die Gruppe aufgenommen werden könne. Eine derartige „Teilmitgliedschaft“ führt dazu, dass innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes nach Gruppenmitgliedern erster und zweiter Klasse, dh „Voll-“ und „Teilmitgliedern“, unterschieden wird (Vgl dazu zB Lehner, GES 2012, 247). Diese Unterscheidung findet keine gesetzliche Deckung. Erfüllt eine Gesellschaft die gesetzlichen Voraussetzungen für die Aufnahme als (inländisches)

Gruppenmitglied in eine Unternehmensgruppe, können über dieses Gruppenmitglied auch weitere Gesellschaften in die Gruppe aufgenommen werden. Eine weitergehende Differenzierung des Status „Gruppenmitglied“ ist gesetzlich nicht vorgesehen."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.3.2016, die an die Bf_GM163 und als weiteren Bescheidadressaten an die GT gerichtet ist, wurde die Beschwerde vom 20.8.2015 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung hat die belangte Behörde wie folgt begründet:

*"Die Beschwerdeführerin trat ab dem Wirtschaftsjahr 2009/10 der Unternehmensgruppe der GT als Gruppenmitglied Nr. 163 bei. Die Beschwerdeführerin war mit der Gruppenträgerin gemäß § 9 Abs 4 KStG über die GMhi (St. Nr. *****, GM 154) finanziell verbunden. Die Beschwerdeführerin ermittelt den Gewinn nach dem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zum 30.04.*

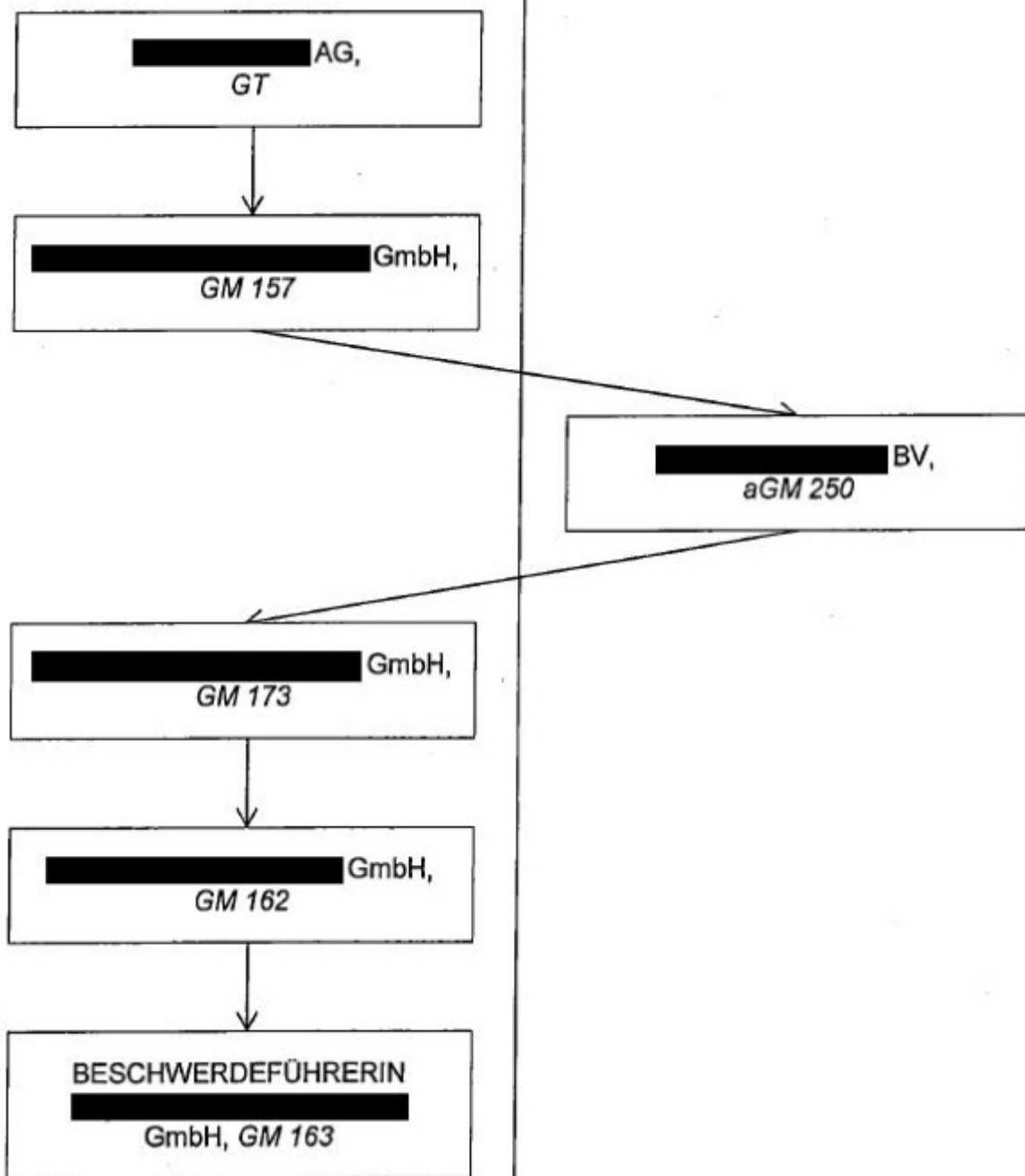
*Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 07.05.2010 veräußerte die GMhi ihren Geschäftsanteil „gruppenintern“ an die GM162 (St. Nr. 5**/****, GM 162). Da die neue Anteilsinhaberin ebenfalls Gruppenmitglied in der Unternehmensgruppe der GT war, war die finanzielle Verbindung gemäß § 9 Abs 4 KStG weiterhin gegeben.*

Die Anteile an der GM162 wurden zunächst von der GMhi zu 100 %, und nach „gruppeninterner“ Abtretung im Mai 2010 von der GMcd, der GMab und der GMef gehalten. Mit Spaltungs- und Übernahmungsvertrag vom 30.10.2012 haben die drei Gesellschafter ihre Anteile „gruppenintern“ an die GM173 (St. Nr. 4**/****, GM 173) zum Stichtag 30.04.2012 übertragen.

Die Anteile an der GM173 wurden mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 29.10.2012 zu 100 % von der aGM250, einer niederländischen Körperschaft, welche auch ausländisches Gruppenmitglied (aGM 250) in der Unternehmensgruppe der GT ist, erworben. Die GM173 ist daher eine Tochtergesellschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds. Dieser Sachverhalt lässt sich graphisch wie folgt darstellen:

Österreich

Niederlande



Die Finanzverwaltung vertritt hinsichtlich Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern folgende Rechtsansicht (vgl. KStR Rz 1014):

'Eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds die mit diesem gemäß § 9 Abs 4 KStG ausreichend finanziell verbunden ist, kann grundsätzlich nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil nach § 9 Abs 2 KStG die 'beteiligte Körperschaft' (übergeordnetes Gruppenmitglied) eine 'inländische' Körperschaft sein muss.

Im Sinne der Rs Papillon ist es unzulässig, die Zurechnung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft nach Maßgabe des § 9 KStG zu verwehren, wenn die Beteiligung an dieser Enkelgesellschaft nicht über eine inländische, sondern über

eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft gehalten wird. Der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 erster Teilstrich KStG wird daher dahingehend verdrängt, als die Ergebnisse inländischer Enkelgesellschaften, die über ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Gruppenmitglied gehalten werden, in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können.

Aus den Ausführungen des EuGH in der Rs Papillon ist jedoch nicht abzuleiten, diesen inländischen Enkelgesellschaften den Status eines Vollmitglieds der Unternehmensgruppe zuzuerkennen, weshalb mit ihnen finanziell verbundene in- und ausländische Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Die Ergebnisse der inländischen Enkelgesellschaft (einschließlich der Ergebnisse ihrer in- und ausländischen Betriebsstätten) gehen zu 100% zeitgleich mit den Ergebnissen des ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe ein.'

Mit der GM173 (als Tochtergesellschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds) verbundene inländische Körperschaften können nach Verwaltungsmeinung daher nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Da die Anteile an der GM173 am 29.10.2012 an die ausländische aGM250 veräußert wurden, war für mit der GM173 verbundene Körperschaften nicht mehr die finanzielle Verbindung gemäß § 9 Abs 4 KStG ab dem Wirtschaftsjahr 2012/13 gegeben.

Da die GM162 (wie auch die GMjk, GM 153) als Tochtergesellschaft der GM173 mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 2011/12 aus der Unternehmensgruppe auszuscheiden war, galt diese Vorgehensweise auch für die Beschwerdeführerin als Tochtergesellschaft der GM162. Grundlage für das Ausscheiden der Beschwerdeführerin ist somit das Ausscheiden der GM162 als Gesellschafterin der Beschwerdeführerin.

Aus technischen Gründen wurde über das Ausscheiden der Beschwerdeführerin separat mit dem angefochtenen Gruppenfeststellungsbescheid vom 21.05.2015 abgesprochen. In einem zweiten Schritt wurde über das Ausscheiden der GM162 (und der GMjk) mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 29.07.2015 abgesprochen. Die Abgabenbehörde hält fest, dass der Gruppenfeststellungsbescheid vom 29.07.2015 betreffend Ausscheiden der GM162 in Rechtskraft erwachsen ist.

Ad 1. Fehlende Begründung:

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282); daher kann zB die Begründung einer Beschwerdevorentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl VwGH 23.9.1982, 81/15/0091). Die obigen Ausführungen begründen die Beendigung der Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin zur Unternehmensgruppe und bewirken eine Sanierung des Begründungsmangels.

Ad 2. Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die verfahrensrechtliche Grundlage für den angefochtenen Bescheid ist § 9 Abs 9 KStG. Gemäß § 9 Abs 9 5. TS KStG ist der Feststellungsbescheid in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Dabei handelt es sich um eine verfahrensrechtliche Spezialnorm, welche direkt im KStG verankert ist.

Es ist Pflicht der Behörde, auf eine Änderung der Verhältnisse (auch ohne eine diesbezügliche Anzeige der betroffenen Körperschaften) mit einer Abänderung des Feststellungsbescheides zu reagieren. Gäbe es diese Spezialnorm nicht, wäre § 303 oder § 294 BAO anzuwenden. Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften ist daher nicht korrekt, da der angefochtene Bescheid nicht auf der Grundlage des § 303 BAO erlassen wurde.

§ 9 Abs 9 KStG schreibt nicht vor, in welcher Reihenfolge oder in welchem Umfang ein Gruppenfeststellungsbescheid über Änderungen abzusprechen hat. Dem Gesetzestext kann weiters nicht entnommen werden, dass über Änderungen eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres nicht in mehreren Bescheiden abgesprochen werden darf. Der Hinweis am Ende des Gruppenfeststellungsbescheides über die Zusammensetzung der Unternehmensgruppe hat reinen Informationscharakter und ist nicht Spruchbestandteil. Der Hinweis ist daher auch nicht mit Beschwerde anfechtbar.

Vonseiten der Abgabenbehörde kann die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht erkannt werden. Die Abgabenbehörde möchte in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass die Reihenfolge der Erledigungen von Änderungen einer Unternehmensgruppe durch verschiedene Faktoren beeinflusst wird. Einerseits werden nicht alle Änderungen von den betroffenen Körperschaften rechtzeitig oder in der tatsächlichen Reihenfolge der Geschehnisse angezeigt. Es kommt auch vor, dass die Abgabenbehörde durch Meldungen des Firmenbuchgerichts oder durch andere Umstände als durch eine Anzeige des Abgabepflichtigen von Änderungen der Unternehmensgruppe Kenntnis erlangt.

Hauptsächlich ist aber aus EDV-technischen Gründen nicht immer die Erfassung aller Änderungen eines Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres in einem einzigen Bescheid möglich. In solchen Fällen muss die Erfassung dieser Änderungen in mehreren Schritten erfolgen. ZB kann dies bei Ausscheiden von finanziell unter- und übergeordneten Gruppenmitgliedern der Fall sein. Oder manchmal können das rückwirkende Ausscheiden und eine nach der Mindestbestandsdauer erfolgende Begrenzung von Gruppenmitgliedern nicht in einem Bescheid verarbeitet werden. Weiters kann es zu mehreren Verarbeitungsschritten kommen, wenn es im Laufe der Gruppenzugehörigkeit zu Änderungen der finanziellen Verbindungen gekommen ist oder der Bilanzstichtag geändert wurde. Die Tatsache, dass erst in einem späteren gesonderten Bescheid für das Jahr 2012 über das Ende der Gruppenzugehörigkeit der Beschwerdeführerin abgesprochen wurde, stellt keinen Verfahrensmangel dar, weil diese Vorgehensweise § 9 Abs 9 KStG nicht widerspricht.

Ad 3. Unvereinbarkeit mit Unionsrecht und fehlende gesetzliche Deckung:

Soweit die Beschwerdeführerin die Unionswidrigkeit der Abgabenvorschrift behauptet, ist dem entgegen zu halten, dass die Entscheidung über die behauptete Verletzung

eines unionsrechtlich gewährleisteten Rechtes nicht in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde fällt. Gemäß Art 18 B-VG haben die Abgabenbehörden vielmehr die verfassungsrechtliche Verpflichtung, die geltenden Gesetze zu vollziehen. Ebenso ist die Abgabenbehörde an die vom Bundesministerium für Finanzen erlassenen Körperschaftsteuerrichtlinien gebunden. Die Beurteilung, ob Rechtsansichten, welche in den Körperschaftsteuerlichtlinien vonseiten der Finanzverwaltung vertreten werden, gesetzlich gedeckt sind, fällt ebenfalls nicht in die Zuständigkeit der Finanzämter. Daher kann der Beschwerde auch in diesem Anfechtungspunkt nicht stattgegeben werden."

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 21.6.2016 haben die Beschwerdeführerin und die GT den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt. Gleichzeitig wurde eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In der Begründung des Vorlageantrages wird das Beschwerdevorbringen wiederholt und darauf hingewiesen, dass - entgegen der Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung - von der GM162 sehr wohl eine Beschwerde gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015 erhoben worden wäre und noch keine Rechtskraft eingetreten sei.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde beantragt. Hingewiesen wurde zudem, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die GM162 per 30.4.2016 mit der Bf_Nfg verschmolzen wurden.

Beschluss vom 23.10.2018

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 23.10.2018 zu GZ RV/ 7103612/2018 (Beschwerdeverfahren der GT) die Verfahrensparteien aufgefordert, bekannt zu geben, ob der Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015 in Rechtskraft erwachsen ist und die dafür zweckentsprechenden Unterlagen vorzulegen. Weiters wurde um die Vorlage des letztgültigen Gruppenfeststellungsbescheides 2013 ersucht.

Im Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wurde darauf hingewiesen, dass eine Beschwerde am 7.9.2015, nachdem die Beschwerdefrist verlängert wurde, eingebracht wurde. Die Beantwortung lautet wie folgt:

*"In der Beschwerdeverentscheidung vom 23. März 2016 (Seite 3) wurde seitens der belangten Behörde behauptet, dass der an die GM162 (St.Nr.: (09) 5**/****) ergangene Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29. Juli 2015 zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde am 7. September 2015 bereits in Rechtskraft erwachsen war. Die Beschwerdefrist gegen Bescheide beträgt gem. § 245 Abs 1 BAO einen Monat. Für den Beginn der Beschwerdefrist ist der Tag maßgebend, an dem der Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei schriftlichen Bescheiden beginnt die Frist daher idR am Tag von dessen Zustellung (vgl. Ritz, BAO6, § 245, Rz 4f).*

Der Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29. Juli 2015 wurde der GM162 am 3. August 2015 zugestellt. Als Nachweis liegt diesem Schreiben der mit dem Eingangsvermerk der GT - Steuerabteilung versehene Gruppenfeststellungsbescheid 2012 bei. Die ursprüngliche Beschwerdefrist erstreckte sich somit bis 3. September 2015. Am 1. September 2015 wurde die Beschwerdefrist innerhalb offener Rechtsmittelfrist bis 2. Oktober 2015 verlängert. Der über FinanzOnline eingereichte Fristverlängerungsantrag liegt diesem Schreiben ebenfalls bei. Die Beschwerde wurde somit Innerhalb offener und verlängerter Rechtsmittelfrist am 7. September 2015 an das Finanzamt übermittelt. Der an die GM162 ergangene Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29. Juli 2015 war zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig.

Weiters liegt diesem Schreiben wie gewünscht der unseres Erachtens letztgültige Gruppenfeststellungsbescheid 2013 vom 11. Juli 2018 bei."

Die belangte Behörde hat die im Beschluss gestellten Fragen wie folgt beantwortet:

"1. Verfahren Gruppenfeststellungsbescheid 2012:

Dem Finanzamt liegt hinsichtlich des Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 29.07.2015 keine Beschwerde seitens der GM162 oder der GT vom 07.09.2015 vor – weder im Steuerakt der GT noch im Steuerakt der GM162. Im Steuerakt der beiden Körperschaften ist nur jeweils ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist vorhanden. Diese werden anbei übermittelt. Somit ist aus Sicht der Abgabenbehörde der Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.07.2015 in Rechtskraft erwachsen. Im Steuerakt eines anderen Gruppenmitglieds (GMjk) gibt es ein Rechtsmittel datiert 07.09.2015, aber dieses richtet sich gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 des anderen Gruppenmitglieds.

2. Verfahren Gruppenfeststellungsbescheid 2013:

Anbei wird der bisher letzte für das Jahr 2013 erlassene Gruppenfeststellungsbescheid 2013 vom 11.07.2018 übermittelt."

Mündliche Verhandlung

Zur Frage der Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 29.7.2015, mit dem das Ende der Gruppenzugehörigkeit der GM162 festgestellt wurde, führte die

steuerliche Vertretung aus, dass am 7.9.2015 gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben worden sei. An diesem Tag seien unter anderem sechs Schreiben der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt Wien 1/23 eingeschrieben bei der Post aufgegeben worden.

Vorgelegt wurden Kopien aus dem Postausgangsverzeichnis der steuerlichen Vertretung (Nummern 710481, 710482 und 710483), aus denen sich ergibt, dass am 7.9.2015 drei Beschwerden (jeweils gemeinsam mit der GT eine Beschwerde von der GMjk und der GM162 wegen der Gruppenmitgliedschaft 2013 und eine gemeinsame Beschwerde von der GMjk, der GM162 und der GT wegen Gruppenfeststellungsbescheid 2012) von der steuerlichen Vertretung zu den Aufgabennummern Nr3, Nr2 und Nr1 zur Post gegeben wurden. Insgesamt wurden 27 näher bezeichnete Postsendungen eingeschrieben aufgegeben, was vom Postamt 1092 Wien am 7.9.2015 um 17:09 Uhr bestätigt wurde. Beigeschlossen waren Kopien von Bescheidbeschwerden vom 7.9.2015 gegen einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 24.7.2015 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 (Nr3), gegen den (hier gegenständlichen) Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015 (Nr2) sowie gegen einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 24.7.2015 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 (Nr1). Diese Kopien weisen alle auch einen Ausgangsstempel der steuerlichen Vertretung mit Datum 7.9.2015 auf.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ergebe sich daraus, dass diese Schreiben beim Finanzamt eingelangt sind, zumal über zwei der drei Beschwerden vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung entschieden worden sei. Auch diese Beschwerdevorentscheidungen vom 23.3.2016 wurden in Kopie vorgelegt.

Die Vertreterin des Finanzamts erklärte dazu, dass aktenkundig lediglich ein Fristverlängerungsansuchen betreffend eine Beschwerdeerhebung sei. Sämtliche eingehende Schriftstücke würden vom Finanzamt 8/16/17 mittels Scanstraße eingescannt und anschließend an die Wiener Finanzämter elektronisch verteilt. Das Finanzamt Wien 1/23 habe eine derartige Beschwerde nicht erhalten, sehr wohl jedoch die beiden anderen. Auch nach Durchsicht der Akten sei keine derartige Beschwerde aufgefunden worden.

Über Befragen durch den Vorsitzenden erklärte die steuerliche Vertretung, dass eine Säumnisbeschwerde wegen Nichterledigung der Beschwerde nicht erhoben worden sei und die Nummer Nr2 die von der Post vergebene Einschreibnummer sei. Da seitens der Österreichischen Post AG eine Sendungsnachverfolgung nur innerhalb der ersten sechs Monate nach Aufgabe möglich sei, könne von der Österreichischen Post AG ein Nachweis betreffend Übergabe der Sendung nicht mehr erbracht werden.

In der Sache selbst wies die steuerliche Vertretung darauf hin, dass sämtliche entscheidungswesentlichen Umstände dem Finanzamt bereits bei der Erlassung des ursprünglichen Bescheides bekannt gewesen seien und es daher keine Wiederaufnahmegründe geben würde. Die vom Finanzamt herangezogene Stelle der Körperschaftsteuerrichtlinien widerspreche dem Unionsrecht. Auch das KStG 1988 kenne

keinen Unterschied zwischen Vollmitgliedern und anderen Mitgliedern. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung bestehe weiter Gruppenzugehörigkeit der GM162.

Zu den vorgelegten Urkunden hiel die Vertreterin des Finanzamts entgegen, dass Schriftstücke auf Gefahr des Absenders unterwegs seien, d.h. dass das Risiko, dass die Beschwerde beim Finanzamt nicht eingelangt ist, die Beschwerdeführerin trage. Unter Hinweis auf Achatz/Haslehner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), 236 werde seitens des Finanzamtes festgehalten, dass im Gruppenbesteuerungsverfahren Wiederaufnahmebescheide nicht vorgesehen seien.

Gerade bei größeren Gruppen komme es immer wieder zu Änderungen, so dass seitens des Finanzamtes aus ökonomischen Gründen teilweise abgewartet werde, bis einige Änderungen gemeinsam verarbeitet werden können. Es gebe auch technische Restriktionen, an sich die das Finanzamt halten müssen, was die Reihenfolge der Verarbeitung im EDV-System anlange.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde nochmals betont, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Anzeigen erfolgt seien und aufgrund dieser Anzeige der ursprüngliche Feststellungsbescheid ergangen sei. Erst zwei Jahre danach sei es zu der geänderten Feststellung gekommen.

Abschließend wurde seitens des Finanzamts nochmals darauf hingewiesen, dass das Finanzamt wie in den Körperschaftssteuerrichtlinien vorgesehen vorgehe.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 11.8.2010 wurde für die Beschwerdeführerin die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe der GT ab der Veranlagung 2010 festgestellt. Die Beschwerdeführerin war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine (mehrfache Ur)Enkelgesellschaft der GT, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland hatte.

Gesellschafterin der Bf_GM163 (Beschwerdeführerin) war die GM162 (FN

1). Gesellschafterinnen der GM162 waren drei Gesellschaften mit beschränkter

Haftung innerhalb des GT-Konzerns. Mittelbare Alleingesellschafterin dieser drei Gesellschaften war die GMno (FN 2), die auch die Alleingesellschafterin der aGM250 in den Niederlanden war. Alleinaktionärin der GMno war die GT (Gruppenträgerin). Alle bislang genannten Gesellschaften gehörten der Unternehmensgruppe der GT an.

Die holländische aGM250, ein ausländisches Gruppenmitglied, hielt eine Beteiligung an der österreichischen GM173 (FN 3).

Die Gesellschaftsanteile an der GM162 (FN 1) als unmittelbare Gesellschafterin der Beschwerdeführerin wurden mit Vertrag vom 30.10.2012 aus dem Vermögen ihrer bisherigen drei Gesellschafterinnen abgespalten und auf die GM173 übertragen. Ab der Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GM162 auf die GM173, bei der es sich um die österreichische Tochtergesellschaft der holländischen aGM250 handelt, bestand die Verbindung zwischen dem Gruppenträger (GT) und der Beschwerdeführerin über die holländische aGM250.

Die Abspaltung zur Aufnahme wurde der belangten Behörde am 26.8.2013 von der GT angezeigt. Am 18.12.2013 und am 3.10.2014 wurden Änderungsbescheide zum Gruppenfeststellungsbescheid 2012 erlassen, die jedoch an keine der Gesellschaften adressiert sind, die vom Spaltungs- und Übernahmevertrag betroffen sind. Erst mit dem Änderungsbescheid vom 21.5.2015 zum Gruppenfeststellungsbescheid 2012 wurde das Ende der Gruppenzugehörigkeit der Bf_GM163 mit der Veranlagung 2012 bescheidmäßig festgestellt. Dieser Bescheid wurde mit der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 20.8.2015 bekämpft.

Mit Änderungsbescheid vom 29.7.2015 zum Gruppenfeststellungsbescheid 2012 wurde das Ende der Gruppenzugehörigkeit der GM162, somit der unmittelbaren Muttergesellschaft der Bf_GM163, mit der Veranlagung 2012 bescheidmäßig festgestellt.

Die GT (Gruppenträgerin) und die GM162 ersuchten am 1.9.2015 um eine Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015. Das diesbezügliche Schreiben wurde von der steuerlichen Vertretung zur Post gegeben. Eine solche Beschwerde ist bei der belangten Behörde jedoch nie eingegangen.

Ein Ausscheiden der GM173 aus der Gruppe der GT wurde nicht bescheidmäßig festgestellt.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 20.1.2017 wurde die Beschwerdeführerin und die GM162 als übertragende Gesellschaft mit der Bf_Nfg (FN 4) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sitz und Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin ergeben sich aus dem Firmenbuch, in das Einsicht genommen wurde; darüber hinaus ist dies nicht strittig.

Die Feststellung, dass die GMno (mittelbare) Alleingesellschafterin der übertragenden Gesellschaften vor der Durchführung der Umgründung war, gründet sich auf dem Spaltungs- und Übernahmevertrag, in dem erläutert wird, dass Dr_Treuhänder Anteile an einer der übertragenden Gesellschaften sowie an der unmittelbaren Hauptgesellschafterin der übertragenden Gesellschaften treuhändig für die GMno, einer 100%-Tochtergesellschaft der Gruppenträgerin, hielt.

Die Feststellung zur Abspaltung und Übernahme der Gesellschaftsanteile an der GM162 ergeben sich aus dem Akteninhalt, zu dem auch der Vertrag vom 30.12.2012 gehört. Darüber hinaus hat sowohl die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 23.3.2016 als auch die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde darauf Bezug genommen. Auch in der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung darauf - unwidersprochen - hingewiesen.

Bei der aGM250 handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, die im Jahr 2012 gegründet wurde. Aus dem veröffentlichten Geschäftsbericht der "GT Group" 2012/2013 geht hervor, dass die Gesellschaft ebenfalls zum GT-Konzern gehört. Unstrittig ist, dass die aGM250 ein ausländisches Gruppenmitglied ist, zumal auch die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 23.3.2016 (gerichtet an die Beschwerdeführerin und an die GT), mit der über die Beschwerde vom 20.8.2015 abgesprochen wurde, diese Gesellschaft als Gruppenmitglied bezeichnet.

Aus dem Firmenbuchauszug der GM173 (heutiger Name: GM173_neuer_Name mit der FN 3) und aus dem Jahresabschluss 2013 ist ersichtlich, dass mit Verträgen vom 30.12.2012 die gesamte Beteiligung an der GMjk und an der GM162 auf die GM173 übertragen wurde. Aus einer Eingabe an das Firmenbuchgericht (Aktenzeichen: GZ_Firmenbuch) geht hervor, dass die aGM250 mit Sitz in den Niederlanden die Beteiligung an der GM173 mit Abtretungsvertrag vom 29.10.2012 erworben hat. Die GM173 - somit eine inländische Tochtergesellschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds - ist sowohl am angefochtenen Bescheid als Gruppenmitglied angeführt, als auch - unter ihrem neuen Namen, nämlich GM173_neuer_Name, jedoch unter Beifügung der stets selben Steuernummer (09-4**/****) - am Gruppenfeststellungsbescheid 2013 vom 11.7.2018. Beide Verfahrensparteien haben diesen Bescheid vorgelegt und dazu angegeben, dass es sich um den zuletzt gültigen Gruppenfeststellungsbescheid 2013 handelt.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 23.10.2018 zu GZ RV/7103612/2018 die Verfahrensparteien aufgefordert, bekannt zu geben, ob der Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015 in Rechtskraft erwachsen ist. Dabei handelt es sich um jenen Bescheid, mit dem die belangte Behörde festgestellt hatte, dass die Gruppenzugehörigkeit der GM162 endet. Weitere Bescheidadressaten dieser Erledigung sind u.a. die GMjk und die GT. Dazu wurde mitgeteilt, dass dieser Bescheid am 3.8.2015 zugestellt wurde und es wurde eine Ablichtung samt Eingangsstempel vom 3.8.2015 der GT-Steuerabteilung vorgelegt. Ebenfalls wurde eine Ablichtung des Fristverlängerungersuchens vom 1.9.2015 vorgelegt. Aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass sowohl die GM162 als auch die GT am 1.9.2015 jeweils um die Verlängerung der Beschwerdefrist angesucht haben.

In der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin drei Kopien aus ihrem Postausgangsverzeichnis samt Kopien jener Unterlagen, die sich in den Postsendungen befunden haben sollen, vorgelegt. Dabei handelt es sich:

Datum	Erledigung FA	Anbringen	Datum	Erledigung Datum FA
24.07.2015	§ 299 BAO für Bescheid vom 22.5.2015	Beschwerde gegen Aufhebungsbescheid § 299 BAO vom 24.7.2015 betr. Feststellung des Einkommens des Gruppenmitglieds 2013 der GMjk und der GT	07.09.2015	BVE 23.03.2016
24.07.2015	§ 299 BAO für Bescheid vom 14.4.2015	Beschwerde gegen Aufhebungsbescheid § 299 BAO vom 24.7.2015 betr. Feststellung des Einkommens des Gruppenmitglieds 2013 der GM162 und der GT	07.09.2015	BVE 23.03.2016
29.07.2015	Gruppenfeststellungsbescheid 2012 - Änderung § 9 Abs 9 KStG	Beschwerde der GMjk, GM162 und GT gegen Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015	07.09.2015	--- ---

Bei den drei Beschwerden vom 7.9.2015, die von der steuerlichen Vertretung vorgelegt wurden, handelt es sich inhaltlich um idente Vorbringen. Es wird - so wie auch in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde - eine fehlende Begründung, die Verletzung von Verfahrensvorschriften, die Unvereinbarkeit des § 9 Abs 2 KStG mit Unionsrecht und eine fehlende gesetzliche Deckung des Begriffes "Vollmitgliedschaft" iSd Rz 1014 KStR 2013 eingewendet. Abgesehen von den verschiedenen Namen der Beschwerdeführerinnen und den unterschiedlichen Daten der durch diese Beschwerden angefochtenen Bescheide sind diese drei Beschwerden wortgleich mit der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 20.8.2015.

Hingegen hat die Vertreterin der belangten Behörde sowohl schriftlich als auch in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass dem Finanzamt hinsichtlich des

Gruppenfeststellungsbescheides 2012 vom 29.7.2015 keine Beschwerde seitens der GM162 oder der GT vom 7.9.2015 vorliegt – weder im Steuerakt der GT noch im Steuerakt der GM162. Im Steuerakt der beiden Körperschaften ist nur jeweils ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist vorhanden. Zusätzlich verwies die Vertreterin der belangten Behörde darauf hin, dass sämtliche Posteingangsstücke, die an ein Wiener Finanzamt gerichtet sind, zentral beim Finanzamt Wien 8/16/17, das unter derselben Anschrift erreichbar ist wie die belangte Behörde, erfasst und gescannt werden und die eingescannten Poststücke anschließend an das zuständige Finanzamt weitergeleitet werden.

Weder in der Beschwerde noch in der mündlichen Verhandlung wurden Nachweise dafür vorgelegt, dass die Beschwerde vom 7.9.2015, die sich gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2012, mit dem das Ende der Gruppenzugehörigkeit der GM162 festgestellt wurde, auch tatsächlich beim Finanzamt Wien 1/23 oder beim Finanzamt 8/16/17, das für die belangte Behörde als Postannahmestelle auftritt, eingelangt wäre. Es wurde nur darauf hingewiesen, dass eine Sendungsnachverfolgung nunmehr - nach mehr als drei Jahren - nicht mehr möglich ist. Auch wurde bislang keine Säumnisbeschwerde trotz Nichterledigung einer Beschwerde aus dem Jahr 2015 erhoben. Es wurden auch keine weiteren Beweise zur Frage des Einlangens der Beschwerde angeboten oder entsprechende Beweisanträge gestellt.

Auf Grund der Identität der Rechtsfrage und der wörtlich übereinstimmenden gegenständlichen Beschwerde mit der von der steuerlichen Vertreterin vorgelegten Kopie der Beschwerde vom 7.9.2015 muss davon ausgegangen werden, dass die belangte Behörde diese Beschwerde in derselben Art und Weise erledigt hätte, wie auch die verfahrensgegenständliche Beschwerde. Schließlich wies die Vertreterin der belangten Behörde auch darauf hin, dass sich das Finanzamt an die in den Körperschaftsteuerrichtlinien dargelegte Ansicht, die zur abweisenden Beschwerdevorentscheidung über die verfahrensgegenständliche Beschwerde geführt hat, gebunden fühlt. Es ist für das Bundesfinanzgericht kein Grund ersichtlich, warum die belangte Behörde, die mehrere der ihr vorliegenden Beschwerden aus der GT-Gruppe am 23.3.2016 einer Erledigung durch Beschwerdevorentscheidung zugeführt hatte, gerade die Beschwerde vom 7.9.2015 ausgeklammert hätte, wenn eine solche Beschwerde eingebracht worden wäre. Hingegen liegt es sehr wohl im Bereich der Lebenserfahrung, dass Postsendungen - auch solche, deren Übergabe an die Post nachgewiesen werden kann - am Postweg verloren gehen.

Zusätzlich wurde durch das Bundesfinanzgericht in den elektronisch geführten Steuerakt der GM162 Einsicht genommen. Dabei konnte das Fristverlängerungsansuchen vom 1.9.2015 betreffend Gruppenfeststellung 2012 sowie eine Beschwerde vom 7.9.2015 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 samt darauf angebrachtem Eingangsstempel der gemeinsamen Einlaufstelle der Wiener Finanzämter und dem Briefumschlag mit der Einschreibenummer Nr1 vorgefunden werden. Die diesbezüglichen Angaben der Vertreterin der belangten Behörde sind zutreffend.

In freier Beweiswürdigung ist davon auszugehen, dass die Beschwerde vom 7.9.2015 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid vom 29.7.2015 nicht bei der belangten Behörde oder ihrer Gehilfin für die Abwicklung der Eingangspost eingelangt ist. Ein Rechtsmittel gegen diesen Bescheid wurde somit nicht erhoben. Ein allfälliger Wiedereinsetzungsantrag gemäß § 308 BAO verbunden mit einer Beschwerdeerhebung wurde nicht gestellt.

Aus dem Firmenbuchauszug der Beschwerdeführerin war ersichtlich, dass die GM162 ihre Alleingesellschafterin war und dass die Gesellschaft mit Verschmelzungsvertrag vom 20.1.2017 auf die Bf_Nfg verschmolzen wurde. Aus dem Firmenbuchauszug der GM162 ist ersichtlich, dass die Gesellschaft als übertragende Gesellschaft mit der Bf_Nfg als übernehmende Gesellschaft mit Verschmelzungsvertrag vom 20.1.2017 verschmolzen wurde.

Rechtsgrundlagen

§ 9 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 lautet:

Unternehmensgruppen

§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,*
- nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).*

Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.

(3) Gruppenträger können sein

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,*

- *beschränkt steuerpflichtige*

-- *in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstrichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und*

-- *den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben,*

wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und

- *Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle), wenn sie ausschließlich aus den in den Vorpunkten genannten Steuerpflichtigen gebildet werden, nach Maßgabe des Abs. 4. Als Beteiligungsgemeinschaft gelten jedenfalls Personen, die die Beteiligungskörperschaft gemeinsam im Sinne des Art. 3 der Fusionskontrollverordnung, (EWG) Nr. 139/2004 in der jeweils geltenden Fassung, kontrollieren oder an der gemeinsamen Kontrolle mitwirken. Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann nicht gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein.*

Ist eine Körperschaft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann sie nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

- *die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,*

- *die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,*

- *die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,*

- *die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40% der*

Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15% besitzt.

(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*
- 4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.*
- 5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.*
- 6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder*

verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

- Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.
- Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.
- Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.
- Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.
- Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.

- Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschrieben Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.

(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.

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Minstdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.
- Die Regelung über die Minstdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.
- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit im Wege der Veranlagung oder der Wiederaufnahme des Verfahrens jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

§ 92 BAO lautet:

F. Erledigungen.

§ 92. (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.

§ 116 BAO lautet:

§ 116. (1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

§ 167 BAO lautet:

§ 167. (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Rechtliche Erwägungen

Verletzung von Verfahrensvorschriften

Gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 hat das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen. Dabei handelt es sich um einen rechtsmittelfähigen Bescheid, der dazu dient, den Beteiligten der Gruppe Rechtssicherheit zu gewährleisten (ErläutRV 451 BlgNR 22. GP, 28). Der Bescheid gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 stellt den Grundlagenbescheid für die folgenden Körperschaftsteuerverfahren dar. Der über den Gruppenantrag ergehende Bescheid ist nach hM ein Feststellungsbescheid iSd § 92 BAO, der als Grundlagenbescheid bzw als grundlagenbescheidähnlicher Bescheid Bindungswirkung für die Körperschaftssteuerbescheide der in die Gruppe einbezogenen Körperschaften entfaltet (Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Rz 562).

§ 9 Abs 9 KStG 1988 regelt die Folgen der Änderung einer bestehenden Unternehmensgruppe. Das Finanzamt hat in allen Fällen der Änderung den ursprünglichen Feststellungsbescheid nach einer Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 9 Abs 9 KStG 1988 vorliegen, abzuändern (ErläutRV 451 BlgNR 22. GP, 28). § 9 Abs 9 TS 4 KStG 1988 spricht ausdrücklich von einer Abänderung des Feststellungsbescheides, nicht von einer Aufhebung oder gar einer Wiederaufnahme des Verfahrens, mit dem das Bestehen einer Gruppe festgestellt wurde (§ 9 Abs 8 KStG 1988). Dieser Änderungsbescheid hat gegenüber dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied zu ergehen. Der Spruch eines solchen Bescheides hat lediglich anzugeben, inwieweit der Spruch des bis dahin geltenden Gruppenfeststellungsbescheides eine Änderung erfährt (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 9 KStG , K 387). Zutreffend wird zwar in der Beschwerde vorgebracht, dass bei Ein- bzw. Austritt von Gesellschaften in die Unternehmensgruppe zur Information auch die Zusammensetzung der Gruppe dargestellt wird. Allerdings handelt es sich dabei lediglich um eine Information und um keinen Spruchbestandteil, was auch aus dem optischen Aufbau des angefochtenen Bescheides klar erkennbar ist, zumal die Zusammensetzung der Gruppe für das Jahr 2012 mit dem Wort "Hinweis" überschrieben ist. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin stellt § 9 Abs 9 KStG 1988, auf den sich auch der angefochtene Bescheid ausdrücklich stützt, sehr wohl eine Rechtsgrundlage für die Änderung des Gruppenfeststellungsbescheides dar, zumal sich in § 9 Abs 9 TS 4 KStG sogar noch ein ausdrücklicher Verweis auf § 9 Abs 8 KStG 1988 findet.

Allerdings ist zu bedenken, dass eine Bescheidänderung nach § 9 Abs 9 KStG 1988 nur dann zu ergehen hat, wenn es zu einer Änderung der Unternehmensgruppe gekommen ist. Es findet sich im Gesetz zwar keine Aufzählung von Tatbeständen, die eine Änderung iSd § 9 Abs 9 KStG 1988 darstellen, doch wird der Eintritt eines neuen Gruppenmitglieds oder auch das Ausscheiden eines bestehenden Gruppenmitglieds jedenfalls darunter fallen. Aus der Formulierung "jede Änderung" in § 9 Abs 9 TS 1 KStG 1988 wird abgeleitet, dass sämtliche Änderungen gemeint sind, welche die im Gruppenantrag angegebenen Daten betreffen (*Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG*²⁶, § 9 Abs 9, Tz 904 mwN). Die Änderung kann auch durch Gestaltungen (zB Veräußerung von Beteiligungen zwischen Gruppenmitgliedern oder der Abschluss von Umgründungsverträgen) ausgelöst werden. Die von der Finanzverwaltung in den KStR 2001 Rz 1562 bzw KStR 2013 Rz 1590 vorgenommene Einschränkung (Änderungsbescheid nur bei Eintritt bzw. Ausscheiden von Gruppenmitgliedern sowie bei Änderung der Ergebniszurechnung) findet im Gesetz keine Deckung (*Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG*, § 9 Tz 580). Der Abschluss des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages vom 30.12.2012 stellt somit eine anzeigepflichtige Änderung dar, die grundsätzlich zu einem Änderungsbescheid iSd § 9 Abs 9 KStG 1988 führen muss, in dem diese Änderung auch bescheidmäßig festgestellt wird. Im - nicht verfahrensgegenständlichen - Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 18.12.2013 wurde eine solche Änderung jedenfalls nicht bescheidmäßig festgestellt, zumal dieser Bescheid nicht einmal an die Beschwerdeführerin adressiert ist. Die Verpflichtung der belangten Behörde zur Erlassung eines Änderungsbescheides gem. § 9 Abs 9 KStG 1988 erlischt bei Vorliegen der Voraussetzungen erst dann, wenn ein solcher Bescheid rechtswirksam erlassen wurde. Die Gruppenfeststellungsbescheide 2013 und 2014 können für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht maßgebend sein, zumal in diesen Zeiträumen andere Verhältnisse zu berücksichtigen sein könnten.

Aus der Zusammenwirkung von § 9 Abs 8 TS 4 KStG 1988 und § 9 Abs 9 TS 4 KStG 1988 folgt, dass für die nach § 9 Abs 9 KStG 1988 gesetzlich geforderte Abänderung kein zusätzlicher verfahrensrechtlicher Bescheid zu erlassen ist. § 9 Abs 9 KStG 1988 stellt somit (auch) die verfahrensrechtliche Grundlage zur Bescheiderlassung dar. Die Abänderung hat dabei nur gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied zu erfolgen. Ein solcher Änderungsbescheid hat Teilrechtskraft (*Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG*²⁶, § 9 Abs 9, Tz 945). Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Folge, dass der angefochtene Bescheid aus diesem Grund aufzuheben wäre, liegt somit nicht vor.

Gruppenbesteuerung

§ 9 Abs 2 KStG 1988 enthält die Regelung, wer Gruppenmitglied sein dann. Zusätzlich informiert die Bestimmung darüber, dass als Gruppenmitglied entweder eine *Beteiligungskörperschaft* (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds) und/oder eine *beteiligte Körperschaft* (sie hält eine finanzielle Verbindung iSd Abs 4 und ist ein übergeordnetes Gruppenmitglied) zu verstehen ist. Der Begriff Gruppenmitglied bezieht sich somit auf alle Körperschaften, die unter dem

Gruppenträger in einer Unternehmensgruppe vereinigt sind (ErläutRV 451 BgINR 22. GP). Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 2 KStG 1988 muss die *beteiligte Körperschaft* eine inländische Körperschaft sein. Erst bei einer Beteiligung von mehr als 50 % liegt ein „Über- bzw. Unterordnungsverhältnis“ in einer Unternehmensgruppe vor. Eine an einer anderen Körperschaft zu höchstens 50 % beteiligte Körperschaft ist noch nicht als „beteiligte Körperschaft“ iSd Gruppenterminologie des § 9 KStG zu sehen (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K 73).

Im System der Gruppenbesteuerung ist eine Gruppenbildung nur möglich, wenn eine Über- bzw Unterordnung von Gruppenträger und Gruppenmitgliedern gegeben ist. § 9 Abs 4 KStG 1988 verlangt für die finanzielle Verbindung eine Beteiligung von mehr als 50 %, wobei diese Bestimmung normiert, dass entweder die beteiligte Körperschaft oder die Beteiligungsgemeinschaft auf mehr als 50 % am Nennkapital und den Stimmrechten an der Beteiligungskörperschaft auf sich vereinigen muss. Die finanzielle Verbindung kann auch über Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mittelbar hergestellt werden. Die finanzielle Verbindung des Gruppenmitglieds besteht dabei zu jener beteiligten Körperschaft, bei der erstmals mittelbare und unmittelbare Beteiligungsstränge zu einer Beteiligung von mehr als 50 % zusammenlaufen (*Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² Tz 81). Zwischen dem Gruppenträger und sämtlichen Gruppenmitgliedern muss eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG 1988 bestehen (*Novosel* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² 42). Die Gruppenbesteuerung lässt es nicht zu, dass Zwischenkörperschaften quasi übersprungen und selbst nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Der Aufbau einer Unternehmensgruppe muss daher eine nahtlose Abfolge ausreichender finanzieller Verbindungen vorweisen (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K155). Die Beschwerdeführerin kann somit nach dem Umgründungsvorgang nur dann ein Gruppenmitglied sein, wenn eine finanzielle Verbindung zum Gruppenträger besteht. Da die GM162 die Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin war, kann die finanzielle Verbindung nur über die GM162 hergestellt werden.

Scheidet in einer Beteiligungskaskade ein Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, so besteht für jene Gesellschaften, die (hierarchisch) unter dem ausgeschiedenen Gruppenmitglied angesiedelt sind, keine finanzielle Verbindung mehr mit einem Gruppenmitglied. Folglich müssen auch diese Gesellschaften aus der Gruppe ausscheiden.

Vorfrage der Gruppenzugehörigkeit der GM162

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde - oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren - ist (VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219 ; *Ritz*, BAO⁶, § 116 Tz 1).

Am 29.7.2015 hat die belangte Behörde einen Gruppenfeststellungsbescheid 2012 - Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG 1988 erlassen und darin festgestellt, dass die Gruppenzugehörigkeit der GM162 mit der Veranlagung 2012 endet. Bescheidadressaten dieser Erledigung waren unter anderem die Gruppenträgerin (GT) als auch die GM162. Diese Erledigung ist am 3.8.2015 zugestellt worden. Innerhalb der Beschwerdefrist haben sowohl die GT als auch die GM162 um Fristverlängerung zur Einbringung einer Beschwerde gegen diesen Bescheid angesucht. Dieses Fristverlängerungsansuchen, das über FinanzOnline eingebracht wurde, ist auch bei der belangten Behörde eingelangt.

Da gemäß § 108 Abs 4 BAO die Tage des Postenlaufes nicht in die Beschwerdefrist eingerechnet werden, genügt es zwar, dass der Beschwerdeschriftsatz innerhalb der Frist der Post zur Beförderung an die Einbringungsstelle übergeben wird und dass er an die zuständige Behörde gerichtet und richtig adressiert (VwGH 29.5.1985, 84/13/0079) ist. Die Nichteinrechnung setzt jedoch voraus, dass das Schriftstück bei der Abgabenbehörde tatsächlich einlangt (VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0039). Die Beförderung durch die Post erfolgt auf Gefahr des Absenders (VwGH 7.11.1989, 88/14/0223). Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender. Dafür reicht der Beweis der Postaufgabe nicht aus (VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0039; VwGH 6.7.2011, 2008/13/0149).

Bei der Frage, ob ein Rechtsmittel rechtzeitig oder verspätet eingebracht wurde, handelt es sich um eine Rechtsfrage, welche die Behörde auf Grund der von ihr festgehaltenen Tatsachen zu entscheiden hat (VwGH 27.6.1985, 85/16/0031). Da keine Beschwerde gegen Gruppenfeststellungsbescheid 2012 vom 29.7.2015, mit dem festgestellt wurde, dass die GM162 mit der Veranlagung 2012 aus der Gruppe ausscheidet, bei der belangten Behörde eingelangt ist, ist dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen.

Als Ergebnis der Vorfragenbeurteilung ist festzuhalten, dass die GM162 mit der Veranlagung 2012 aus der Gruppe ausgeschieden ist und somit keine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG 1988 mit der Beschwerdeführerin herstellen kann.

Schlussfolgerung

Wenn die GM162 aus der Gruppe mit der Veranlagung 2012 ausgeschieden ist, muss dies auch für die Beschwerdeführerin gelten, weil es dadurch keine finanzielle Verbindung zwischen ihr und einem Gruppenmitglied (im Sinne einer beteiligten Körperschaft) und auch zum Gruppenträger nicht mehr gibt. Aus der der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit, insbesondere aus der Entscheidung SCA Group Holding (EuGH 12.6.2014, C-39/13) in Verbindung mit der Vorgabe, dass die Verdrängung des nationalen Rechts nur soweit gehen darf, das es gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001), kann keine Gemeinschaftswidrigkeit des § 9 KStG 1988 für den Sachverhalt erkannt werden, dass eine (mehrfache Ur)Enkelgesellschaft nicht in die Gruppe einbezogen werden kann, wenn ihre unmittelbare Anteilseignerin auch nicht (mehr) der Gruppe angehört. Es liegt dann keine Diskriminierung vor, weil bei einer rein nationalen Gruppe

das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds, das zwischen dem Gruppenträger und der (Ur)Enkelgesellschaft angesiedelt ist, ebenfalls das Ausscheiden der (Ur)Enkelgesellschaft aus der Gruppe bewirkt.

Das Ausscheiden erfolgt noch in jenem Wirtschaftsjahr (in der letzten Sekunde), in dem betreffend diese Beteiligungskörperschaft noch die Wirkungen der Gruppenbesteuerung anzuwenden sind (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht folgt hinsichtlich der Rechtsfrage, ob ein Anbringen (Rechtsmittel) als eingebracht gilt, der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diesbezüglich liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Bei der Frage, ob eine Gesellschaft auch dann Gruppenmitglied sein kann, wenn keine finanzielle Verbindung besteht, handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Insofern liegt auch diesbezüglich kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 4. Februar 2019