

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Dr. Gabriele Krafft als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Gerald Heindl, Mag. Michael Schiller und Karl Stubenvoll, in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Steuer & Service Steuerberatungs GmbH, Wipplingerstraße 24, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30.11.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 5.11.2015 betreffend Körperschaftsteuer (Gruppe) 2009 bis 2011, in der Sitzung am 25.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin SF 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

Die Bf.. (Bf.) ist Gruppenträgerin (GT) einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG, welcher die GM (nunmehr GM) als Gruppenmitglied (GM) angehört.

Die gesamte Unternehmensgruppe wurde ab dem Jahr 2013 eine Außenprüfung (BP) betreffend die Jahre 2009 bis 2011 unterzogen.

Im Zuge dieser BP wurden beim GM und der GT Drohverlustrückstellungen nicht anerkannt, und zusätzlich bei der GT nicht anerkannte Vorsteuern passiviert.

Aufgrund dieser Feststellungen nahm die belangte Behörde (FA) die Verfahren Feststellungsbescheide Gruppenträger sowie Gruppenmitglied betreffend 2009 bis 2011 wieder auf und erließ für diese Jahre am 28.10.2015 bzw. 3.11.2015 geänderte Feststellungsbescheide GT und GM 2009 bis 2011.

Den bekämpften Körperschaftsteuerbescheiden 2009 bis 2011 vom 5.11.2015 wurden die mit Bescheiden vom 28.10.2015 und 3.11.2015 festgestellten Einkommen des Gruppenmitgliedes und der Gruppenträgerin für 2009 bis 2011 gem. § 295 Abs. 1 BAO zugrunde gelegt. Die Feststellungsbescheide über die Höhe der jeweiligen Einkommen vom 28.10.2015 und 3.11.2015 wurden der Bf. nach ihrem eigenen Beschwerdevorbringen zwischen 2.11.2015 und 9.11.2015 zugestellt und weisen als Bescheidadressaten

die Bf. (als Gruppenträgerin) und die GM (als Gruppenmitglied) bzw. die Bf. (als Gruppenträgerin) aus.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wird unter anderem die Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Gruppe bekämpft. Es wird vorgebracht, dass in den Feststellungsbescheiden GT und GM Drohverlustrückstellungen zu Unrecht nicht anerkannt worden seien und auch die Umsatzsteuerpassivierung wegen rechtsunrichtiger Nichtanerkennung von Vorsteuern im Feststellungsverfahren der GT nicht hätte erfolgen dürfen.

§ 24a KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 lautet auszugsweise:

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

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

.....

2. Das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) ist mit Bescheid (**§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung**) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

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

.....

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

(3) ..."

Die ErlRV zum AbgÄG 2005 (1187 BlgNR XXII. GP, 14) führen hierzu aus:

"Da die Besteuerung von Unternehmensgruppen, anders als die Organschaftsbesteuerung, nicht an eine enge gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Mitglieder durch Ergebnisabführungsverträge anknüpft, scheint das Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen regelungsbedürftig. Mit der Einführung eines neuen § 24a sollen alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen vereinigt werden (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer) und ergänzend zu § 9 die Überschaubarkeit verbessert werden.

Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen: In der ersten Stufe werden die Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten, unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. Bescheidadressat soll das jeweilige Gruppenmitglied bzw. hinsichtlich seines eigenen Einkommens der Gruppenträger sein. Um einerseits

Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, andererseits aber die Rechtsschutzinteressen aller von dem Feststellungsbescheid unmittelbar Betroffenen sicherzustellen, sollen sowohl das Gruppenmitglied selbst als auch jene ihm übergeordneten Gruppenzugehörigen, bei denen die Feststellung direkt steuerliche Wirkung erzeugt, Parteistellung und damit die Rechtsmittelmöglichkeit haben. Das sollen der Gruppenträger und im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger auch die Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft sein.

.....

Der rechtskräftige **Feststellungsbescheid** hat im weiteren Besteuerungsverfahren **Bindungswirkung**.

In der zweiten Stufe wird im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Gruppenträgers durch Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse das Gruppeneinkommen ermittelt, wobei die Sonderausgaben des Gruppenträgers zu berücksichtigen sind, die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ermittelt und die Steuerfestsetzung durchgeführt wird.

....."

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt (BFG 13.7.2015, RV/7100155/2014; 10.11.2016, RV/6100707/2011).

Es besteht sohin eine Bindung im Körperschaftsteuerverfahren an die Feststellung des Einkommens der Gruppenmitglieder (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied, FGM) und des Gruppenträgers (Feststellungsbescheid Gruppenträger, FGT) einer Gruppe.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, u.a. im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs. 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung in Einklang zu bringen. Änderungen (Aufhebungen) gem. § 295 BAO haben zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (VwGH 20.11.1985, 84/13/0166; 28.3.1996, 94/16/0254; 19.10.2006, 2006/14/0027; 5.9.2012, 2012/15/0062).

Die Feststellungsbescheide iSd § 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 über die Ergebnisse des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers entfalten Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers; sie bilden Grundlagenbescheide für dieses abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0054; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a Tz 34).

Wie oben dargestellt stellen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied (FGM) vom 28.10.2015 für 2009 bis 2011 ebenso wie die Feststellungsbescheide

Gruppenträger (FGT) vom 3.11.2015 für 2009 bis 2011 gem. § 24a Abs. 1 KStG 1988 die Grundlagenbescheide für die hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 bis 2011 vom 5.11.2015 dar.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO, kann ein Bescheid dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Das gegenständliche Beschwerdevorbringen richtet sich ausschließlich gegen die rechtlichen Beurteilungen in den Grundlagenbescheiden, welche der Bf. gegenüber am 2.11.2015 bis 9.11.2015 wirksam geworden sind, weshalb die Beschwerde gegen die abgeleiteten Bescheide abzuweisen war.

Hinweis:

Wenn im Rahmen der Entscheidung über die Beschwerden gegen die Grundlagenbescheide FGM (RV/7100945/2016) und FGT (RV/7100944/2016) jeweils für 2009 bis 2011 Änderungen der Grundlagenbescheide erfolgen, haben aufgrund dessen geänderte Körperschaftsteuerbescheide zu ergehen, welche diesen Änderungen Rechnung tragen.

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.

Wie der VwGH im Bereich der Gruppensteuerung bereits in seinen Erkenntnissen VwGH vom 30.10.2014, 2011/15/0112 und 2012/15/0054 klargestellt hat, bildet der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied bzw. Feststellungsbescheid Gruppenträger den Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuer des Gruppenträgers. Da dieses Erkenntnis der Judikatur des VwGH folgt ist eine (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 19. April 2019

