



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MMGG, vertreten durch LL, vom 2. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 18. Februar 2009 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (MMGG) mit dem Betriebsgegenstand „Betrieb einer Werbeagentur“ und „Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen Marketing, Public Relations und grafische Gestaltung“, reichte am 9. Dezember 2006 einen Gruppenantrag gemäß § 9 KStG beim Finanzamt ein.

Gruppenträger ist seit der Veranlagung 2006 die Firma JWH.

2. Für das Veranlagungsjahr 2007 beantragte die Bw. (als Gruppenmitglied) die Berücksichtigung von anrechenbaren Vor- bzw Außergruppenmindestkörperschaftsteuern gemäß § 24a Abs 4 Z 2 KStG 1988. Folgende (anrechenbare) Mindestkörperschaftsteuern wurden in der Bilanzbeilage für 2006 angeführt:

Jahr	Betrag in Euro
1999	463,51
2000	696,06

2001	917,28
2002	1.101,83
2003	751,46
2004	794,78
2005	1.011,41
Summe	5.736,33

3. Im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für 2007 vom 18. Februar 2009 (zugestellt am 19. Februar 2009) wurde die beantragte Mindestkörperschaftsteuer vom Finanzamt nicht berücksichtigt.

4. Mit Schreiben vom 2. März 2009 wurde gegen den „Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007“ Berufung eingelegt.

Beantragt werde die Berücksichtigung der verrechenbaren Vor – bzw Außergruppen- Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24a Abs 4 Z 2 KStG 1988.

a. Das der Körperschaftsteuer 2007 zugrundeliegende Einkommen des Gruppenmitgliedes gemäß § 7 Abs 2 KStG sei mit 3.706,52 € festgesetzt worden. Das Einkommen des Gruppenmitgliedes für 2006 mit 2.980,76 €.

b. Entgegen § 24a Abs 4 Z 2 KStG seien die in den Jahren 2006 und 2007 beim Gruppenmitglied verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuern iHv. 745,19 € für 2006 und 926,63 € für 2007 von der verrechenbaren Vor- bzw Außergruppenmindestkörperschaftsteuer iHv. 5.736,33 nicht abgezogen worden.

c. Gemäß dem am 2. März 2009 geführten Telefonat mit der zuständigen Sachbearbeiterin handle es sich in diesem Fall um eine Unrichtigkeit der Bescheide, da die zu verrechnende Vor- bzw Außergruppenmindestkörperschaftsteuer in der Beilage K 1 g, KZ 9865 des Gruppenmitgliedes für die Jahre 2006 und 2007 erklärt worden sei.

5. Am 14. April 2009 erging seitens des Finanzamtes zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 folgende Berufungsvorentscheidung:

Die Berufung werde als unbegründet abgewiesen.

Mindeststeuerbeträge, die bei Gruppenmitgliedern aus der Vorgruppenzeit stammten, seien nach § 24a Abs 4 Z 2 KStG 1988 folgendermaßen zu verrechnen:

Sobald ein Gruppenmitglied die eigenen Vorgruppenverluste verrechnet habe und eigene Gewinne, die bei der Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als die Mindeststeuer führen würden, an das ausreichend beteiligte (übergeordnete) Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger weiterleite, werde auch die eigene Vorgruppenmindeststeuer entsprechend weitergeleitet. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% sei bei der Weiterleitung eines Einkommens von zB 10.000,00 € ein Betrag von 2.500,00 € an offener Vorgruppenmindeststeuer weiterzuleiten. Sei das Einkommen 4.000,00 €, würde bei Individualbesteuerung Mindeststeuer anfallen, wobei aufzusplitten wäre in 1.000,00 € Körperschaftsteuer und 750,00 € verrechenbare Mindeststeuer. In der Gruppe könne in diesem Fall keine Mindeststeuer aus Vorjahren weitergeleitet werden (KStR Rz 1577).

6. Mit Schreiben vom 11. Mai 2009 erhob die Bw. Berufung gegen die abweisende Entscheidung vom 14. April 2009 (zugestellt am 15. April 2009):

- a. Die Bw. sei seit der Veranlagung 2006 Gruppenmitglied in der von der JWH als Gruppenträgerin geführten Unternehmensgruppe.
- b. Mit Feststellungsbescheid 2007 vom 18. Februar 2009 sei das Einkommen der Bw. iHv. 3.706,52 € festgesetzt worden. Weiters sei im Bescheid die für die nächsten Veranlagungsjahre zur Verfügung stehende verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer iHv. 5.736,33 € angeführt worden.
- c. Da die Bw. in den Jahren 2006 und 2007 jeweils ein positives Einkommen (für 2006 mit 2.980,76 € und für 2007 mit 3.706,52 €) erzielt habe, seien bereits in diesen Jahren die Vor- bzw Außergruppenmindestkörperschaftsteuern (für 2006 mit 745,19 € und für 2007 mit 926,63 €) verrechenbar gewesen. In der BVE seien diese aber entgegen dem Berufungsbegehren nicht anerkannt worden.

Man ersuche daher nochmals um Berücksichtigung für 2006 (745,19 €) und 2007 (926,63 €).

- d. Gemäß § 9 KStG habe zunächst jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis individuell und unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Sodann werde das steuerliche Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes bzw Gruppenträgers zugerechnet. Beim Gruppenträger würden dann alle Ergebnisse zusammengefasst der Steuer unterworfen.

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gelte das Einkommen unter Berücksichtigung von Vor- bzw Außergruppenverlusten. Vortragsfähige Verluste eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten

Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste), könnten gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitgliedes verrechnet werden. Die 75%-Grenze gemäß § 2 Abs 2b EStG gelte daher nicht für Gruppenmitglieder.

e. Für Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe sei in § 24a Abs 4 Z 2 KStG folgende Regelung vorgesehen: Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe seien dem finanziell ausreichend beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger in jener Höhe zuzurechnen, in der sie auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% könnten Vorgruppenmindeststeuern – soweit noch vorhanden – im Ausmaß von 25% des Einkommens des Gruppenmitgliedes (soweit Vorgruppenverluste abgebaut wurden) weitergeleitet werden.

f. Das Körperschaftsteuerrecht sei vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt, wovon die Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG abweichen würden. Denn der Zweck der Gruppenbesteuerung sei die Zusammenfassung und Besteuerung der steuerlichen Ergebnisse von finanziell ausreichend verbundenen Körperschaften beim Gruppenträger.

Dies werde auch durch die Bestimmung betreffend die Entrichtung von Mindeststeuern während des Bestehens der Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs 4 Z 1 KStG bestätigt. Die Entrichtung von Mindeststeuern während des Bestehens der Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs 4 Z 1 KStG hänge vom Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe ab. Das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe werde auf Ebene des Gruppenträgers besteuert. Im Zuge der Ermittlung der darauf zu leistenden Körperschaftsteuer werde die Anrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs 4 Z 4 KStG geprüft.

Damit eine sachgerechte und systematische Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuern innerhalb der Unternehmensgruppe möglich sei, habe das Gruppenmitglied nach Verrechnung der eigenen Vorgruppenverluste vorhandene Vorgruppenmindest-Körperschaftsteuern mit dem eigenen Gewinn an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger weiterzuleiten. Aus § 24a Abs 4 Z 2 KStG sei nicht ableitbar, dass eine Verrechnung der Mindeststeuer erst bei einem Einkommen, welches bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als die Mindeststeuer führe, erfolge (so Rz 1577 KStR).

g. Die Bw. habe im Jahr 2006 ein Einkommen iHv. 2.980,76 € (gemäß Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 vom 14. Oktober 2008) erzielt. Auf dieses Einkommen wären Mindeststeuern iHv. 745,19 € anrechenbar.

Im Jahr 2007 habe das Einkommen der Bw. 3.706,52 € betragen (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 vom 18. Februar 2009), worauf Mindeststeuern von 926,63 € anrechenbar gewesen wären.

Von den zur Verfügung stehenden verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuern iHv. 5.736,33 € seien 2006 noch 745,19 € und 2007 gesamt 926,63 € nach § 24a Abs 4 Z 2 KStG dem finanziell ausreichend beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger gemeinsam mit dem jeweiligen Einkommen der Bw. weiterzuleiten.

Beantragt werde eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO.

7. Am 4. März 2010 wurde die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Mit Schreiben vom 26. April 2010 zog die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

8. Der an den Gruppenträger ergangene Bescheid über die Feststellung Gruppenmitglied 2007 wurde – ebenso wie der Akt des Gruppenträgers – der Berufungsbehörde nicht vorgelegt. Es erging an die Berufungsbehörde auch keine Information darüber, ob auch der Gruppenträger Berufung eingelegt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der Berufungsbehörde liegt folgender angefochtener Bescheid vor:

FA xx/Team yy

MMGG
zHd Zustellungsbevollmächtigter
Adresse Zustellungsbevollmächtigter

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007

MMGG FA Steuernummer

Einkommen des Gruppenmitgliedes 3.706,52 €

Hinweis: Gruppenträger

FA Steuernummer JWH

Jahr der Zurechnung 2008

Prozentzahl der Zurechnung 100,000%

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 5.736,33 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.

2. An den Gruppenträger erging ein weiterer (gleichlautender Bescheid) mit folgender (abweichender) Adressierung

JWH
zHd Zustellungsbevollmächtigter
Adresse Zustellungsbevollmächtigter

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

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

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

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

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

4. Damit ist von Gesetzes wegen klargestellt, dass

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

Minderbeteiligte) und eine gesonderte Komponente (Feststellung des Einkommens des jeweiligen Gruppenmitgliedes) zu enthalten.

5. Die mit der Personenumbeschreibung getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil eines Feststellungsbescheides. Die Benennung jener Personen, denen gegenüber die bedeutsame Tatsache festgestellt werden soll, ist notwendiges Inhaltserfordernis eines derartigen Feststellungsbescheides und damit konstitutiv.

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

Tatsächlich wurde aber kein an das Gruppenmitglied und an den Gruppenträger ergehender (einheitlicher) Bescheid ausgefertigt, vielmehr ergingen zwei getrennte im wesentlichen gleichlautende Bescheide, einer adressiert an das Gruppenmitglied und ein weiterer Bescheid adressiert an den Gruppenträger, wobei beide Gesellschaften in diesem Fall (das ist aber nach der bestehenden Gesetzeslage nicht zwingend) denselben Zustellungsbevollmächtigten aufweisen.

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

Der an das Gruppenmitglied ergangene Bescheid geht damit formell ins Leere und war aus den bezeichneten Gründen ersatzlos aufzuheben. Über die beantragte Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer war inhaltlich nicht mehr abzusprechen.

Ergänzend wird noch hinzugefügt, dass die derzeitige Verwaltungspraxis einer Versendung zweier getrennter Bescheide an den Gruppenträger und das Gruppenmitglied, verbunden mit dem Faktum, dass der Berufungsbehörde weder der Akt des Gruppenträgers, noch eine Information über allfällige Berufungen desselben, übermittelt wird, formelle Fehler des

Berufungsverfahrens geradezu herausfordert, zumal gesetzlich auch kein gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter von Gruppenträger und Gruppenmitglied vorgesehen ist. Kommen der Berufungsbehörde aufgrund dieser derzeit getrennt ablaufenden Verfahren entsprechende Informationen verspätet oder gar nicht zu, wäre – zB bei nicht verwerteten zusätzlichen Einwendungen des Gruppenträgers – die ergehende Berufungsentscheidung von vornehmlich fehlerhaft.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 4. Mai 2010