

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, ***1***, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. November 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Festsetzung des Sonderbeitrages zur Stabilitätsabgabe 2014 gemäß § 201 BAO 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) ist ein Kreditinstitut iSd § 1 des Bundesgesetzes, mit dem eine Stabilitätsabgabe von Kreditinstituten eingeführt wird (Stabilitätsabgabengesetz – StabAbgG).

Mit **Bescheid** vom **4.12.2014** setzte das Finanzamt den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe gem § 7a StabAbgG (im Folgenden kurz „Sonderbeitrag“) für das Jahr 2014 fest, indem es auf den unstrittigen Jahresbeitrag 2014 iHv 1.282.364,64 Euro einen Mischsatz von 48,75% anwandte.

Mit **Bescheid** vom **17.11.2015** hob die belangte Behörde den Bescheid vom **4.12.2014** gem **§ 299 BAO** auf. Begründend führte das Finanzamt aus, dass gem § 7a Abs 1 lit c StabAbgG in der seit 1.4.2014 gültigen Fassung (BGBl I 2014/13) der Sonderbeitrag 25% des am 31. Jänner 2014, 55% des jeweils am 30. April 2014 und am 31. Juli 2014, sowie 60% des am 31. Oktober 2014 zu entrichtenden Betrages iSd § 7 Abs 2 leg cit betrage. Im Bescheid vom 4.12.2014 sei die Berechnung des Sonderbeitrages fälschlicherweise auf Basis eines Mischsatzes von 48,75% erfolgt. Da diese inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei

die Aufhebung des erwähnten Bescheides nach § 299 BAO von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Mit dem mit der Aufhebung verbundenen **Sachbescheid** vom **17.11.2015** setzte das Finanzamt den Sonderbeitrag daher in folgender Höhe fest:

2014	Stabilitätsabgabe	Steuersatz	<u>Sonderbeitrag</u>
1. Quartal	€ 224.498,57	25%	€ 56.124,64
2. Quartal	€ 352.622,03	55%	€ 193.942,11
3. Quartal	€ 352.622,03	55%	€ 193.942,11
4. Quartal	€ 352.622,03	60%	€ 211.573,22
Summe	€ 1.282.364,66		<u>€ 655.582,09</u>

Am **4.12.2015** erhob die Bf gegen den Sachbescheid vom 17.11.2015 **Beschwerde** und begründete diese damit, dass die Stabilitätsabgabe gem § 7 Abs 2 StabAbgG in vier gleich großen Jahresraten zu entrichten sei. Daher seien die jeweiligen Prozentsätze an Sonderbeitrag auf vier gleich hohe Raten anzuwenden. Rechnerisch ergäbe das einen Sonderbeitrag in Höhe des aufgehobenen Bescheides vom 4.12.2014

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **15.12.2015** wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 4.12.2015 als unbegründet ab und begründete diese wie im angefochtenen Bescheid vom 17.11.2015. Zusätzlich brachte das Finanzamt Folgendes vor: Mit dem AbgabenänderungsG 2014, BGBl I 2014/13, sei die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe dahingehend umgestellt worden, dass das Derivatenvolumen nicht mehr zu berücksichtigen sei. Für das 1. Quartal 2014 sei allerdings noch die alte Rechtslage anzuwenden. Nach § 9 Abs 3 StabAbgG würden ua §§ 7a und 7b leg cit idF BGBl I 2014/13 mit 1.4.2014 in Kraft treten. Da somit eine rückwirkende Gesetzesänderung nicht beabsichtigt gewesen sei, bestehe keine Veranlassung, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Intention hatte, eine Berechnung des Sonderbeitrages nach § 7a Abs 1 lit c StabAbgG in der Weise zuzulassen, dass auf den Gesamtbetrag des Sonderbeitrages 2014 ein einheitlicher Prozentsatz von 48,75% (Mischsatz) anzuwenden sei.

Am **4.1.2016** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** an das BFG und hielt die Begründung ihrer Beschwerde vollinhaltlich aufrecht.

Auf einen **Vorhalt** des BFG vom 28.10.2021 hin gab die Bf mit Schriftsatz vom **5.11.2021** bekannt, dass sich die Stabilitätsabgabe 2014 wie vom Finanzamt angenommen folgendermaßen berechne:

Bilanzsumme	Betrag	Abzug	BmGl	StabAbg
Bilanzsumme 1. Q.	641.802.202,05	-250.000,-	391.802.525,05	
+ Derivate			69.287.166,51	224.498,57
Bilanzsumme 2.-4. Q.	1.925.406.756,15	-750.000,-	1.175.406.756,15	352.622,03

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang geschildert aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz, mit dem eine Stabilitätsabgabe von Kreditinstituten eingeführt wird (Stabilitätsabgabengesetz – StabAbgG) idF BGBl I 2014/13 lautet auszugsweise:

„Erhebung der Abgabe

§ 7.

(1) Jedes Kreditinstitut im Sinne des § 1 hat bis zum 31. Oktober des Kalenderjahres, für das die Stabilitätsabgabe zu berechnen ist, eine Abgabenerklärung über die Stabilitätsabgabe abzugeben. Dies hat elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Abgabenschuldner einer bestimmten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

(2) Die Stabilitätsabgabe ist vom Kreditinstitut selbst zu berechnen und vierteljährlich jeweils bis zum 31. Jänner, 30. April, 31. Juli und 31. Oktober zu gleichen Teilen zu entrichten (Fälligkeitstage). Soweit sich aus der Abgabenerklärung und dem Betrag, der den vierteljährlichen Zahlungen zu Grunde gelegt wird, ein Unterschiedsbetrag ergibt, mindert oder erhöht dieser die Zahlung am 31. Oktober entsprechend.

[...]

§ 7a.

(1) Zusätzlich zur Abgabenschuld der Stabilitätsabgabe wird für die Kalenderjahre 2012 bis 2017 ein Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe erhoben. Der Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe beträgt

- a) 50% des jeweils am 31. Juli 2012 bzw. am 31. Oktober 2012 zu entrichtenden Betrages im Sinne des § 7 Abs. 2;*
- b) 25% der im Kalenderjahr 2013 zu entrichtenden Beträge im Sinne des § 7 Abs. 2.*
- c) 25% des am 31. Jänner 2014, 55% des jeweils am 30. April 2014 und am 31. Juli 2014, sowie 60% des am 31. Oktober 2014 zu entrichtenden Betrages im Sinne des § 7 Abs. 2.*
- d) 45% der in den Kalenderjahren 2015 bis 2017 zu entrichtenden Beträge im Sinne des § 7 Abs. 2.*

Auf den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe sind die §§ 6, 7 und 8 sinngemäß anzuwenden.

[...]

§ 7b.

(1) Abweichend von § 6 Abs. 2 erster Satz entsteht die Abgabenschuld für das Kalenderjahr 2014 mit 1. April 2014. Der zum 31. Jänner 2014 zu entrichtende Betrag gemäß § 7 Abs. 2 stellt eine Vorauszahlung auf die Stabilitätsabgabe dar.

(2) Für das Kalenderjahr 2014 berechnet sich die Stabilitätsabgabe wie folgt:

- 1. Für das erste Kalendervierteljahr ist das Stabilitätsabgabengesetz in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 anzuwenden mit der Maßgabe, dass ein Viertel der durchschnittlichen unkonsolidierten Bilanzsumme gemäß § 2 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 184/2013 für das Geschäftsjahr 2013 die Bemessungsgrundlage für den Steuersatz gemäß § 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 bildet. Für die Berechnung der Stabilitätsabgabe für das erste Kalendervierteljahr ist § 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Betrages von einer Milliarde ein Betrag von 250 Millionen und an die Stelle des Betrages von 20 Milliarden ein Betrag von fünf Milliarden tritt. Ein Viertel des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate gemäß § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 des Kalenderjahres 2013 bildet die Bemessungsgrundlage für den Steuersatz gemäß § 4 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014.*

2. Für das zweite bis vierte Kalendervierteljahr ist die Stabilitätsabgabe gemäß §§ 2 und 3 zu berechnen mit der Maßgabe, dass drei Viertel der durchschnittlichen unkonsolidierten Bilanzsumme gemäß § 2 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 184/2013 für das Geschäftsjahr 2013 die Bemessungsgrundlage für den Steuersatz gemäß § 3 bilden. Für die Berechnung der Stabilitätsabgabe für das zweite bis vierte Kalendervierteljahr ist § 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Betrages von einer Milliarde ein Betrag von 750 Millionen und an die Stelle des Betrages von 20 Milliarden ein Betrag von 15 Milliarden tritt.

3. Die errechnete Steuer gemäß Z 1 ist mit der errechneten Steuer gemäß Z 2 zu addieren und bildet die Abgabenschuld für das Jahr 2014.“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist die Berechnung des Sonderbeitrages 2014 strittig. Die Bf möchte der Berechnung jeweils ein Viertel des Jahresbeitrages der Stabilitätsabgabe 2014 zugrunde legen, während das Finanzamt die gem § 7b Abs 2 für das jeweilige Quartal zu berechnende Stabilitätsabgabe herangezogen hat.

Die **Materialien** zum AbgabenänderungsG 2014, BGBl I 2014/13 (RV 24 Blg XXV. GP 15), enthalten zur Änderung des Sonderbeitrages für das Jahr 2014 Folgendes:

„Die Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe soll ab dem Jahr 2014 umgestellt werden. Da das Derivategeschäft der Banken innerhalb eines Konzerns leicht ins Ausland verlegt werden und damit das Aufkommen aus der Stabilitätsabgabe stärkeren Schwankungen unterliegen kann, soll das Derivatevolumen in Zukunft nicht mehr der Stabilitätsabgabe unterliegen. Im Gegenzug dazu wird die Stabilitätsabgabe auf die Bilanzsumme erhöht, um das Aufkommen aus der Stabilitätsabgabe nicht zu verringern. Mit dieser Abgabe wird ein wichtiger Beitrag für das Budget geleistet, aus dem Maßnahmen zur Finanzmarktstabilisierung finanziert werden.

Um keine rückwirkende Gesetzesänderung zu bewirken, sieht § 7b vor, dass für das erste Quartal 2014 noch die alte Rechtslage anwendbar ist. Daher unterliegt ein Viertel der Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe aus der Bilanzsumme noch den Steuersätzen vor der Gesetzesänderung. Auf die Quartale zwei bis vier sind schon die neue Bemessungsgrundlage und der neue Steuersatz anwendbar. Zudem unterliegen im ersten Quartal 2014 noch die Derivate mit einem Viertel der Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe.

[...]

Der Sonderbeitrag für die Stabilitätsabgabe soll von 25% auf 45% erhöht werden. Um keine rückwirkende Gesetzesänderung zu bewirken, ist auch hier vorgesehen, dass das erste Quartal noch einem Sonderbeitrag von 25% unterliegt. Die anderen Quartalsbeiträge werden dementsprechend erhöht. Ab 2015 beträgt der Sonderbeitrag für jede Quartalszahlung einheitlich 45%.“

Der **VfGH** hatte in seinem Erkenntnis vom 19.6.2015, E 1218/2014 ua, keine Bedenken gegen die mit BGBl I 2014/13 erfolgten Änderungen des StabAbgG – Umstellung der Bemessungsgrundlage und Erhöhung des Steuersatzes der Stabilitätsabgabe sowie des Sonderbeitrages – und stützte sich in seiner Begründung explizit auf die soeben wiedergegebenen Gesetzesmaterialien. Er betonte in diesem Zusammenhang den weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Die erwähnten gesetzlichen Regelungen sind nach dem Gerichtshof sachlich gerechtfertigt und sind weder zur Zielerreichung untauglich noch führen sie zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen.

Aus den oben dargestellten Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber des AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, die Stabilitätsabgabe für das 1. Quartal in anderer Weise als für die Quartale 2 bis 4 des Jahres 2014 regeln wollte.

§ 7b StabAbgG war nach der ratio legis deshalb notwendig, um keine rückwirkende Gesetzesänderung zu bewirken: Das AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, wurde am 28.2.2014 veröffentlicht und trat gem § 9 Abs 3 StabAbgG erst mit 1.4.2014 in Kraft, also erst zu Beginn des 2. Quartals 2014. Deshalb sollte ein Viertel der Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe noch nach den Regeln vor der Gesetzesänderung berechnet werden.

Systematik der Stabilitätsabgabe und damit des Sonderbeitrages gem § 7a StabAbgG idF BGBl I 2014/13 ist nämlich, dass aufgrund der praktischen Erfahrungen in der Anwendung des StabAbgG ab dem Jahr 2014 das Derivatevolumen in Zukunft nicht mehr der Stabilitätsabgabe unterliegen soll, wobei im Gegenzug dazu die Stabilitätsabgabe auf die Bilanzsumme erhöht wurde, um das Aufkommen dieser Abgaben nicht zu verringern. Mit diesen Abgaben sollte den Gesetzesmaterialien zufolge ein wichtiger Beitrag für das Budget geleistet werden, aus dem Maßnahmen zur Finanzmarkstabilisierung finanziert werden.

Die Berechnung des Sonderbeitrages erfolgt gem § 7a Abs 1 StabAbgG auf Basis der berechneten Stabilitätsabgabe.

Wie die Bf richtigerweise ausgeführt hat, ist das berechnete Ergebnis der Stabilitätsabgabe gem § 7 Abs 2 StabAbgG zwar in vier Jahresraten („zu gleichen Teilen“) zu entrichten. § 7b Abs 2 leg cit legt für das Jahr 2014 allerdings eine abweichende Berechnung fest. Nur im Jahr 2014 ist gem § 7b Abs 2 Z 1 StabAbgG für das 1. Quartal eine Stabilitätsabgabe zu entrichten, deren Berechnung sich von der Berechnung für das 2. bis 4. Quartal desselben Jahres unterscheidet.

§ 7a Abs 1 letzter Satz StabAbgG („Auf den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe sind die §§ 6, 7 und 8 sinngemäß anzuwenden.“) ist daher dahingehend auszulegen, dass § 7 StabAbgG für das Jahr 2014 nur hinsichtlich des Erfordernisses der Selbstberechnung, der vierteljährlichen Entrichtung (Fälligkeitstage) sowie des Umstandes, dass sowohl die (Selbst-)Berechnung der Stabilitätsabgabe als auch jener des Sonderbeitrages zur selben Zeit durchzuführen ist und diese Abgaben zu entrichten sind, anzuwenden ist.

Aufgrund des Inkrafttretens der Änderungen des StabAbgG durch das AbgÄG 2014 mit 1.4.2014 und der damit verbundenen speziellen Berechnung der Stabilitätsabgabe für das 1. Quartal 2014 (§ 7b Abs 2 Z 1 StabAbgG) kann der Passus „**zu gleichen Teilen**“ im Jahr 2014 nicht wörtlich angewandt werden. Damit träte nämlich hinsichtlich des Sonderbeitrages eine unzulässige **Rückwirkung** in Kraft. Für das 1. Quartal berechnen sich sowohl die Stabilitätsabgabe als auch der Sonderbeitrag nach der besonderen Vorschrift des § 7b Abs 2 StabAbgG.

Im Ergebnis derogieren somit § 7a Abs 1 iVm § 7b Abs 2 StabAbgG hinsichtlich der Berechnung des Sonderbeitrages für das Kalenderjahr 2014 die Regelung des § 7 Abs 2 leg cit, da die beiden vorgenannten Gesetzesstellen als lex specialis gegenüber der allgemeinen Regelung des § 7 Abs 2 leg cit zu sehen sind.

Das BFG hat bereits im Jahr 2016 entschieden, dass eine unterschiedliche rechtliche Behandlung des 1. Quartals einerseits und der 2. bis 4. Quartale 2014 andererseits zwingend erfolgen muss, da ansonsten die unterschiedlichen Steuersätze keinen Sinn hätten (BFG vom 1.4.2016, RV/1100554/2015).

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 17.11.2015 den Sonderbeitrag 2014 richtig neu berechnet. Dies war erforderlich, weil – wie oben dargestellt – die einzelnen Prozentsätze gem § 7a Abs 1 lit c StabAbgG auf die gem § 7b Abs 2 StabAbgG berechneten Beträge anzuwenden sind.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da die im Streitfall aufgeworfene Frage, ob sich der Sonderbeitrag für das Jahr 2014 gem § 7a Abs. 1 lit c StabAbgG anhand eines Viertels der Stabilitätsabgabe für das gesamte Jahr 2014 berechnet (§ 7 Abs 2 leg cit) oder nach der gem § 7b Abs 2 Z 1 leg cit für das 1. Quartal zu berechnenden Stabilitätsabgabe, von der höchstgerichtlichen Judikatur bislang noch nicht beantwortet wurde, wird eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachtet.

Graz, am 13. Jänner 2022