

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Maria-Luise Wohlmayr, den Richter Mag. Erich Schwaiger sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried WARTER, MBA und Mag. Armin ÜBLAGGER in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 29. Juli 2021 und 3. August 2021 in der Senatssitzung vom 31. Jänner 2023 betreffend

- Festsetzung der Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 sowie
- der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016

zu Recht erkannt:

I.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind Punkt 2.3.1 und 2.3.2 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FK 5 und damit in die Zuteilungsgruppe 7010. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung im Vorlageantrag vom 12. Jänner 2022 (eingebracht via FinanzOnline) wurde sie auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Entscheidung zugewiesen.

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) ist eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft. Die hier bekämpften Bescheide ergingen im Zuge einer Außenprüfung. Dabei nahm das Finanzamt für Großbetriebe (kurz FA) die Verfahren betreffend Stabilitätsabgabe 2016 (Erstbescheid vom 7. Dezember 2016) sowie 2017 (Erstbescheid vom 14. Dezember 2017) wieder auf und erließ

- je einen Bescheid über die Festsetzung der Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 (**Bescheiddatum 3. August 2021**) und
- einen Bescheid über die Festsetzung der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 (**Bescheiddatum 29. Juli 2021**).
- Weiters berichtigte das FA den Bescheid vom 7. Dezember 2016 über die Festsetzung des Sonderbeitrages zur Stabilitätsabgabe 2016 gem. § 295 Abs. 2 BAO (Bescheiddatum 3. August 2021).

Die Bf. bekämpfte diese Sachbescheide – nach entsprechenden per FinanzOnline eingebrachten Fristverlängerungsansuchen vom 27. August 2021 – fristgerecht mit **Beschwerde vom 13. September 2021** (Eingangsstempel FA vom 17. September 2021). Die Wiederaufnahmsbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Das FA wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2021** als unbegründet ab, woraufhin die Bf. am **12. Jänner 2022** via FinanzOnline die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den **Senat** beantragte. Eine mündliche Verhandlung beantragte die Bf. nicht.

Diesem Vorlageantrag kam das FA mit **Vorlagebericht vom 7. Februar 2022** nach.

Nach einer telefonischen Rücksprache mit der Bf. übermittelte das Bundesfinanzgericht ihr sowie dem FA am **15. September 2022** das unter Punkt 1 angeführte Zahlengerüst mit dem Hinweis, dass zwischen dem FA und der Bf. in diesem Beschwerdeverfahren der Ansatz der gelb unterlegten Zahlen strittig sein dürfte.

Die beiden Verfahrensparteien wurden um Überprüfung dieses Gerüsts und die Bf. um Übermittlung der entsprechenden Salden für die *****Bank A***** (zu den Abkürzungen siehe Sachverhalt) ab dem 3. Quartal 2015 sowie die *****Bank B***** für das 4. Quartal 2016 (derzeit jeweils in *****Bf1***** inkludiert) und der Salden 2015 für die *****Bank D***** und die *****Bank C***** ersucht.

Der Außenprüfer des FA bestätigte mit **Mail vom 15. September 2022** die Richtigkeit des Zahlengerüsts.

Am **11. November 2022** bestätigte auch die Bf. die Richtigkeit des obigen Zahlengerüsts und die Tatsache, dass die gelb hinterlegten Zahlen strittig sind. Die gewünschten Ergänzungen könne man Großteils nicht beibringen.

- Für die *****Bank C***** seien die Zahlen seinerzeit erhoben worden. Sie hätten in den vier Quartalen 2015 jeweils EUR *****#1*****, EUR *****#2*****, EUR *****#3***** und EUR *****#4***** betragen. Aus Sicht der Bf. seien sie aber für 2015 irrelevant, da es in diesem Jahr noch keinen Fusionshintergrund zu dieser Bank gegeben habe.
- In der *****Bank D***** seien diese Zahlen überhaupt nie ermittelt worden, weil die Bilanzsumme ohnehin so gering gewesen sei, dass nie eine Stabilitätsabgabe anfallen konnte. Zudem erschienen auch hier die Zahlen für 2015 nicht relevant.
- Die bereits in der *****Bf1***** inkludierten Zahlen aus 2015 und 2016 für die *****Bank A***** und die *****Bank B***** seien ab der Fusion nicht mehr einzeln berechnet worden. Da zu den genannten Stichtagen die Banken bereits fusioniert gewesen seien, könnten dazu keine Zahlen aus der Buchhaltung mehr vorhanden sein, weshalb eine Berechnung nicht mehr möglich sei. Auch diese Zahlen seien im Übrigen für die Berechnung nicht relevant, weil die Banken mit dem Fusionstag zum Fusionspartner zu zählen seien, was von der Bf. nicht bekämpft worden sei. Der Einspruch beziehe sich nur auf die Quartale vor dem tatsächlichen Fusionstag.

Zum **Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe 2016** kündigte die Bf. in diesem Mail an, dass sie den Vorlageantrag diesbezüglich zurücknehmen werde. Dies erfolgte sodann mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2022 (einlangend 27. Dezember 2022). Der Vorlageantrag wurde in der Folge in diesem Umfang für gegenstandslos erklärt (BFG 12. Jänner 2023, RV/6100063/2022).

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Mail am 14. November 2022 an das FA weiter und gab ihm Gelegenheit bis spätestens 14. Dezember 2022 dazu Stellung zu nehmen. Dieses verzichtete – nach einem Telefonat eines Sachbearbeiters mit dem zuständigen Berichterstatter – darauf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus den Akten des FA sowie des Bundesfinanzgerichts ergeben sich die folgenden Sachverhaltselemente, die unstrittig sind und der Entscheidung deshalb unbedenklich und unverändert zugrunde gelegt werden können:

Die Bf. ist ein Kreditinstitut mit einer Konzession nach dem Bankwesengesetz (BWG), BGBl. Nr. 532/1993. Der Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31.12. (vergleiche FN **####0o**).

Kernthema dieses Beschwerdeverfahrens ist die Auswirkung folgender Umgründungen (siehe Außenprüfungsbericht vom 26. Juli 2021), wobei die nachstehenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Bankbetriebe) mit Bilanzstichtag 31.12. unter Anwendung des Art. I UmgrStG jeweils **rückwirkend zum 31.12. des Vorjahres** auf die Bf. verschmolzen wurden:

- *****Bank A***** (kurz *****Bank A*****, FN #####1a)
Verschmelzungsvertrag vom 17. April 2015 auf den 31. Dezember 2014,
Eintragung im **Firmenbuch der übertragenden Genossenschaft** und der aufnehmenden Genossenschaft **mit 15. August 2015**
- *****Bank B***** (kurz *****Bank B*****, FN #####2b)
Verschmelzungsvertrag vom 2. Juni 2016 auf den 31. Dezember 2015,
Eintragung im **Firmenbuch der übertragenden Genossenschaft** und der aufnehmenden Genossenschaft **mit 15. Oktober 2016**
- *****Bank C***** (kurz *****Bank C*****, FN #####3c)
Verschmelzungsvertrag vom 10. Mai 2017 auf den 31. Dezember 2016,
Eintragung im **Firmenbuch der übertragenden Genossenschaft** und der aufnehmenden Genossenschaft **mit 22. Juli 2017**
- *****Bank D***** (kurz *****Bank D*****, FN #####4d)
Verschmelzungsvertrag vom 10. Mai 2017 auf den 31. Dezember 2016,
Eintragung im **Firmenbuch der übertragenden Genossenschaft** und der aufnehmenden Genossenschaft **mit 8. Juli 2017**

Die Bf. berücksichtigte diese Verschmelzungen bei der Berechnung ihrer Stabilitätsabgabe erst ab den Tagen der Eintragung im Firmenbuch und rechnete erst ab diesem Zeitpunkt die entsprechenden Bilanzsummen mit der ihren zusammen. Das FA stützte sich auf § 2 Abs. 5 StabAbgG, rechnete das jeweils übergegangene Vermögen der Bf. schon ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag zu und addierte die jeweiligen Bemessungsgrundlagen der aufgenommenen Banken schon ab diesen Tagen zu den eigenen Bemessungsgrundlagen der Bf.

Strittig sind für die unten dargestellte Berechnung der Stabilitätsabgabe damit die jeweils gelb unterlegten Beträge:

[...]

Für die Berechnung der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 sind dieselben Beträge strittig wie für die der Stabilitätsabgabe 2016:

[...]

Dabei ist festzuhalten, dass die gelb unterlegte Zurechnung zur Bemessungsgrundlage Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 in Höhe von EUR ***#5*** schon durch die Bf. selbst erfolgte. Dieser Betrag entspricht ca. dem arithmetischen Mittel der vier Quartale der ***Bank B*** für 2015. Da bei der Außenprüfung diese Quartalswerte noch einmal angesetzt wurden, wurde dieser Betrag im bekämpften Bescheid doppelt erfasst. Er ist deshalb jedenfalls einmal auszuscheiden, was vom Außenprüfer am 24. Jänner 2023 abschließend telefonisch bestätigt wurde.

- Das FAG nahm die Verfahren betreffend Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 wieder auf, was unbekämpft blieb.
- Es erließ die hier angefochtenen Bescheide über die **Festsetzung der Stabilitätsabgabe 2016 und 2017** und begründete sie mit einem Hinweis auf den Prüfungsbericht (vom 26. Juli 2021).
- Weiters erließ es einen (Erst)Bescheid über die **Festsetzung der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016** mit Hinweis auf den Prüfungsbericht und
- einen Bescheid über die „*Festsetzung des Sonderbeitrages zur Stabilitätsabgabe 2016 gemäß § 201 BAO, Änderung gem. § 295 Abs. 2 BAO zu Bescheid vom 7. Dezember 2016*“, ohne diesen weiter zu begründen. Nur aus der Bemessungsgrundlage für den Sonderbeitrag ist ersichtlich, dass sich diese von EUR 50.586,44 auf EUR 127.561,79 änderte. Diese Beträge entsprechen jeweils der Stabilitätsabgabe lt. Bescheid vom 7. Dezember 2016 bzw. 3. August 2021.

Die dargestellten Bemessungsgrundlagen sind unstrittig. Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht ausschließlich zur Frage, welche Quartalsbemessungsgrundlagen den eigenen Bemessungsgrundlagen der Bf. ab wann hinzuzurechnen sind. Nachdem der Vorlageantrag bezüglich des Sonderbeitrages zur Stabilitätsabgabe 2016 zurückgezogen wurde, reduziert sich der Rechtsstreit auf die Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 sowie die Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtsgrundlagen

Der Betrieb von Kreditinstituten, die über eine Konzession nach dem BWG verfügen, unterliegt der Stabilitätsabgabe (§ 1 Bundesgesetz, mit dem eine Stabilitätsabgabe von Kreditinstituten eingeführt wird, Stabilitätsabgabengesetz bzw. StabAbgG; BGBl. I Nr. 111/2010).

Die Höhe dieser Abgabe richtet sich – soweit hier von Interesse - nach folgenden Bestimmungen dieses Gesetzes (Formatierung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

„Steuergegenstand

§ 1

Der Stabilitätsabgabe unterliegt **der Betrieb von Kreditinstituten**. Kreditinstitute im Sinne dieses Bundesgesetzes sind solche, die über eine Konzession nach dem Bankwesengesetz (BWG), BGBl Nr. 532/1993, verfügen ...

Bemessungsgrundlage der Abgabe

§ 2

(1) **Bemessungsgrundlage** für die Stabilitätsabgabe ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme (Abs. 2) des Kreditinstitutes, vermindert um die in Abs. 2 genannten Beträge. Für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen, das im Jahr 2010 endet. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist die **durchschnittliche** unkonsolidierte **Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.**

(2) Die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme errechnet sich aus dem **arithmetischen Mittel** der für die ersten drei Kalendervierteljahre **des Geschäftsjahres** übermittelten Aufstellung über die Kapital- und Gruppensolvenz, die im Rahmen des Meldewesens (§ 74 BWG) ermittelt wird, und der Bilanzsumme des Jahresabschlusses **des Geschäftsjahres**. Die Bilanzsumme des Kreditinstitutes ist nach den Vorschriften des § 43 ff BWG und der Anlage 2 zu § 43 BWG zu ermitteln. Die Bilanzsumme des Jahresabschlusses und die Vermögensausweise gemäß § 74 BWG sind dabei jeweils um folgende Beträge zu vermindern: [...]

(3) Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die **nicht unter Abs. 5 fallen**, ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.

(4) Kommen in einem Kalenderjahr mehrere Bilanzsummen des Jahresabschlusses als Bemessungsgrundlage in Betracht, dann ist jener Jahresabschluss maßgebend, der für das zuletzt im Kalenderjahr endende Geschäftsjahr aufgestellt wird. Endet in einem Kalenderjahr kein Geschäftsjahr, dann ist die Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz maßgebend. **Bei einem Rumpfgeschäftsjahr ist Abs. 1 letzter Satz entsprechend der Anzahl der vorhandenen Kalendervierteljahre sinngemäß anzuwenden.**

(5) Ist im Zeitraum zwischen dem nach Abs. 1 maßgeblichen Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine **Umgründung** im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen, erfolgt eine **Erfassung dieses Vermögens beim Rechtsnachfolger**. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Vermögen zum Abzug zu bringen.

(6) ...

Höhe der Stabilitätsabgabe

§ 3

Für 2016 gilt:

- Die Stabilitätsabgabe beträgt für jene Teile der Bemessungsgrundlage gemäß § 2,
1. die einen Betrag von einer Milliarde Euro überschreiten und 20 Milliarden Euro nicht überschreiten, 0,09%,
 2. die einen Betrag von 20 Milliarden Euro überschreiten, 0,11%.

Für 2017 gilt:

Die Stabilitätsabgabe beträgt für jene Teile der Bemessungsgrundlage gemäß § 2,
1. die einen Betrag von 300 Millionen Euro überschreiten und 20 Milliarden Euro nicht überschreiten, 0,024%,
2. die einen Betrag von 20 Milliarden Euro überschreiten, 0,029%.

Stabilitätsabgabe für Derivate
gültig von 1.1.2011 (BGBl. I Nr. 111/2010; Budgetbegleitgesetz 2011)
bis 31.3.2014 (BGBl. I Nr. 13/2014, AbgÄG 2014)

§ 4

- (1) *Die Stabilitätsabgabe für Derivate beträgt 0,013% der Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 2.*
- (2) *Bemessungsgrundlage ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach § 22n Abs. 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen des Handelsbuches. Das Geschäftsvolumen ist zum Nennwert gemäß § 22q Abs. 2 BWG zu berechnen. Ausgenommen sind Handelsbücher gemäß § 22q BWG. Bei zweiseitigen Derivatgeschäften, bei denen Kauf und Verkauf in einem Vertrag determiniert werden, ist für die Berechnung der Steuer jeweils nur ein Teil des Derivatgeschäftes zu berücksichtigen. Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die **Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013** ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, maßgeblich, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist.*
- (3) *Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die nicht unter Abs. 4 fallen, ist das durchschnittliche Geschäftsvolumen jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.*
- (4) *Ist zwischen dem nach Abs. 2 maßgeblichen Jahr und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine **Umgründung** im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, im Wege der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen, ist das dem übertragenen Vermögen zuzuordnende Geschäftsvolumen gemäß Abs. 2 beim Rechtsnachfolger zu erfassen. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Geschäftsvolumen zum Abzug zu bringen.*
- (5) *Für Kreditinstitute gemäß § 1 mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat (§ 2 Z 5 BWG), die in Österreich im Wege einer Zweigstelle tätig sind, ist das dieser Zweigstelle zuzurechnende Geschäftsvolumen nach den Bestimmungen des Abs. 1 bis 4 zu errechnen und bildet dieses die Bemessungsgrundlage.*

Begrenzung der Stabilitätsabgabe
gültig ab 1.1.2017 (BGBl. I Nr. 117/2016 – AbgÄG 2016)

§ 4

Die gemäß § 2 und § 3 errechnete Stabilitätsabgabe wird nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen begrenzt:

1. Die Stabilitätsabgabe darf höchstens 20% des Jahresüberschusses/Jahresfehlbetrages gemäß Anlage 2 zu Artikel I § 43 BWG zuzüglich des im Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag enthaltenen Aufwands für die Stabilitätsabgabe und die Sonderzahlung sowie unter Außerachtlassung des außerordentlichen Ergebnisses aus der Dotierung/Auflösung des Fonds für allgemeine Bankrisiken gemäß § 57 Abs. 3 BWG betragen (Zumutbarkeitsgrenze). Dabei ist der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag jenes Geschäftsjahres heranzuziehen, das vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist.
2. Die Stabilitätsabgabe darf 50% des arithmetischen Mittels der letzten drei nach Z 1 ermittelten Jahresergebnisse nicht übersteigen (Belastungsobergrenze). Für die Berechnung des arithmetischen Mittels sind negative Jahresergebnisse mit Null anzusetzen.
3. Die zu entrichtende Stabilitätsabgabe beträgt mindestens 5% der nach den Bestimmungen der §§ 2 und 3 errechneten Stabilitätsabgabe, auch wenn damit die Zumutbarkeitsgrenze der Z 1 oder die Belastungsobergrenze der Z 2 überschritten werden (Mindestbeitrag).
4. Für die Ermittlung der Zumutbarkeitsgrenze und der Belastungsobergrenze sind im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres die nach Z 1 ermittelten Jahresüberschüsse/Jahresfehlbeträge auf ein volles Wirtschaftsjahr hochzurechnen.
5. Wird ein Kreditinstitut neu gegründet und ist **§ 2 Abs. 5** nicht anzuwenden, sind die Z 1 bis 3 für die Berechnung der Stabilitätsabgabe für das Jahr der Neugründung nicht anzuwenden.

Wesentliche Änderung der Verhältnisse
gültig von 1.1.2011 (BGBl. I Nr. 111/2010; Budgetbegleitgesetz 2011)
bis 31.3.2014 (BGBl. I Nr. 13/2014, AbgÄG 2014)

§ 5

Beträgt im Geschäftsjahr, das im Jahr 2011 endet, sowohl die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) als auch das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) weniger als die Hälfte oder mehr als das Eineinhalbfache der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2010 endet, dann sind als Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe im Jahr 2012 und im Jahr 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2011 endet, zugrunde zu legen. Dies gilt nicht, wenn die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) auf eine **Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, die mit einem Stichtag ab dem Jahr 2010 wirksam geworden ist**, zurückzuführen ist. Tritt die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) in dem Geschäftsjahr ein, das im Jahr 2012 endet, ist der Stabilitätsabgabe 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2012 endet, zugrunde zu legen.

Sonderzahlung
gültig für 2016 bis 2020 (BGBl. I Nr. 117/2016, AbgÄG 2016)

§ 5

(1) **Zusätzlich** zur Abgabenschuld der Stabilitätsabgabe hat das Kreditinstitut (§ 1) eine **Sonderzahlung** zu entrichten. Die Sonderzahlung wird nach Maßgabe folgender Bestimmungen errechnet:

1. Die Bemessungsgrundlage **bemisst sich nach § 2**. Der Sonderzahlung ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme (§ 2) jenes **Geschäftsjahres** zugrunde zu legen, **das im Jahr 2015 endet**.

2. Die Sonderzahlung beträgt für jene Teile der Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 1,
a) die einen Betrag von 300 Millionen Euro überschreiten und 20 Milliarden Euro nicht überschreiten 0,211%,
b) die einen Betrag von 20 Milliarden Euro überschreiten 0,258%.

§ 4 ist für die Berechnung der Sonderzahlung nicht anzuwenden. § 2 Abs. 5 ist sinngemäß anzuwenden.

3. Die **Abgabenschuld** für die Sonderzahlung entsteht **jeweils zu einem Viertel am 1. Jänner der Jahre 2017 bis 2020** und ist jeweils bis zum 31. März in den Jahren 2017 bis 2020 selbst zu berechnen und zu entrichten. Bis zum 31. März der Jahre 2017 bis 2020 hat das Kreditinstitut jeweils eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Sonderzahlung zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die Bemessungsgrundlage und die Abgabenschuld für den Voranmeldungszeitraum selbst berechnet werden. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

4. Die **Abgabenschuld** für die Sonderzahlung entsteht mit **Beginn des letzten Kalendervierteljahres 2016**, wenn ein Kreditinstitut die Sonderzahlung bis zum 31. Jänner 2017 selbst berechnet, mit einer Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) „Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016“ auf das Abgabenkonto entrichtet und dies dem für die Einhebung der Sonderzahlung zuständigen Finanzamt unter Bekanntgabe der Bemessungsgrundlage und der Abgabenschuld mitteilt. Diese Mitteilung gilt als Steuererklärung.

Abgabenschuldner und Abgabenschuld

§ 6

(1) Abgabenschuldner ist das Kreditinstitut im Sinne des § 1.

(2) Die **Abgabenschuld entsteht mit 1. Jänner des Kalenderjahres**, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist. Abweichend davon entsteht die Abgabenschuld bei **unterjähriger Neugründung** eines Kreditinstitutes mit der Eintragung des Kreditinstitutes im Firmenbuch.

(3) Bei **unterjähriger Begründung oder Beendigung** der Abgabepflicht ist die Stabilitätsabgabe **anteilig nach der Zahl der vollen Kalendermonate zu entrichten**, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat.

(4) Die Abgabenschuld für Kreditinstitute im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 4 endet mit jenem Monat, in dem die Europäische Kommission den Beschluss gefasst hat, dass die staatliche Beihilfe für die geordnete Abwicklung eines Kreditinstituts mit dem Binnenmarkt gemäß Art. 107 Abs. 3 Buchst. b AEUV vereinbar ist.

...

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.

(3) Bei **Neugründung** eines Kreditinstitutes nach dem 31. Oktober eines Kalenderjahres ist die Stabilitätsabgabe dieses Kalenderjahres erstmals zum 31. Jänner des Folgejahres zu entrichten. Die Abgabenerklärung für dieses Kalenderjahr ist bis zum 31. Jänner des Folgejahres abzugeben.

§ 7a (trat gem. § 9 Abs. 7 StabAbgG mit Ablauf des 31. Dezember 2016 außer Kraft).

(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.

...“

2.2. Argumentation der Verfahrensparteien

Die Bf. verweist darauf, dass ab 2014 zur Berechnung der Stabilitätsabgabe (inkl. Sonderbeitrag) stets die adaptierte Bilanzsumme gemäß § 2 Abs. 5 StabAbG aus dem Vorjahr heranzuziehen sei (Hinweis auf *Kirchmayer/Hristov*, Auswirkungen von Umgründungen auf die Stabilitätsabgabe, taxlex 2012, 81). Die Regelung des § 2 Abs. 5 StabAbG idF AbgÄG 2014 sei vom Wortlaut her **nur auf die Stabilitätsabgabe für die Jahre bis 2013**

(Bemessungsgrundlage aus 2010) anwendbar, weil es **nur hier einen „Zeitraum“** zwischen dem für die Bemessungsgrundlage maßgebenden Stichtag (2010) und dem Jahr, für welches die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, gebe. Für die Jahre 2011 bis 2013 werde die unkonsolidierte durchschnittliche Bilanzsumme des Jahres 2010 zugrunde gelegt.

Sind im Zeitraum zwischen dem Jahr, auf das für die Bemessung abgestellt wird, und dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten ist, Umgründungen erfolgt, stelle sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei welchem Abgabepflichtigen zu erfassen ist. § 2 Abs. 5 StabAbG stelle sicher, dass dies **bei jenem Abgabepflichtigen, der im Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, einen bestimmten Betrieb hat**, auch die diesem Betrieb zuordenbaren

Bemessungsgrundlagen erfasst werden, wenn die Übertragung des Vermögens auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 StabAbgG erfolgt. Andernfalls wäre bei Umgründungen in den Jahren 2011 - 2013 die Bemessungsgrundlage beim übertragenden Kreditinstitut trotz des nicht mehr vorhandenen Vermögens eingefroren. Bei einer Verschmelzung in diesem Zeitraum würde die Bemessungsgrundlage der übertragenden Gesellschaft (Genossenschaft) verloren gehen.

Bei Umgründungen ab 2014 bestehe das Problem nicht mehr (Hinweis auf *Kirchmayr/Hristov*, taxlex 2012, 82). In diesem Fall sei auf den Zeitpunkt des Vermögensüberganges abzustellen. Das StabAbgG stelle auf den Jahresabschluss iSd UGB ab und knüpfe somit an die Unternehmensbilanz an. Entscheidend sei somit - ähnlich wie im Bereich des § 202 UGB - der **handelsbilanzielle Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** und nicht der ertragsteuerliche bzw. nicht der unternehmensbilanzielle Umgründungstichtag für die Zurechnung des übertragenen Vermögens. D.h. der **Zuwachs bei der unkonsolidierten Bilanzsumme erfolge in jenem Quartal, in dem die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte**, und wirke sich demnach erst ab diesem Zeitpunkt auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus.

Dies untermauere auch das Beispiel aus den ErlRV zur Verschmelzung eines Kreditinstitutes. Gemäß § 225a Abs. 3 AktG seien mit der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch bei der übernehmenden Gesellschaft folgende Rechtswirkungen verbunden:

- Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft gehe einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über
- und die Rechtssubjektivität der übertragenden Gesellschaft erlosche.

Im § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG werde auf gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsvorschriften verwiesen, sodass die Frage, ob eine Verschmelzung im Sinne des Art. I UmgrStG vorliegt, eine gesellschaftsrechtliche vom zuständigen Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage sei. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes (vgl. VwGH 18.06.2002, 2001/16/0597, 0598) bewirke auch die Bindung der Abgabenbehörde an die Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch (§ 116 Abs. 2 BAO). Die rechtskräftig eingetragene Verschmelzung gelte somit für steuerliche Zwecke als maßgebend, solange sie nicht für nichtig erklärt wird. Wird der Antrag auf Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses im Firmenbuch zurückgewiesen, komme eine Verschmelzung weder gesellschaftsrechtlich, noch abgabenrechtlich zustande. Solange keine Eintragung der Verschmelzung stattgefunden hat, bleibe die übertragende Körperschaft Steuersubjekt und Steuerobjekt.

Das FAG verwies in der Beschwerdeentscheidung auf die erläuternden Bemerkungen zu § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 StabAbgG (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 107). Der Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 5 StabAbgG drücke unmissverständlich aus, dass bei Umgründungen iSd UmgrStG das übergegangene Vermögen, unter **Beachtung der umgründungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion**, dem Rechtsnachfolger zuzurechnen sei und beim Rechtsvorgänger in

Abzug zu bringen sei. Die Bezugnahme auf Umgründungen iSd UmgrStG wolle erkennbar auch die ertragsteuerlichen Folgen von Umgründungen angewandt wissen, andernfalls wäre die bloße Anordnung „bei Übergang von Vermögen“ ausreichend gewesen. **Das Gesetz** beschränke die Anwendbarkeit nicht auf Umgründungen, die in den Jahren 2011 bis 2013 erfolgt sind, sondern **sei auch für Umgründungen ab dem Jahr 2014 anzuwenden**. Auch stellten die in den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum BBG 2011, mit dem das StabAbgG eingeführt wurde, zu den §§ 2 und 4 StabAbgG angeführten Beispiele auf eine Rückwirkung von Umgründungen ab, ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Firmenbucheintragung sei nirgends herauszulesen. Die ErläutRV 981 BlgNr. 24 GP 108 (im letzten Satz zu § 4) ergäben eindeutig, dass bei **Umgründungen mit Stichtag im Jahr 2009** jedenfalls bereits das Vermögen des Jahres 2010 (alle Quartale) und zwar sogar ohne Anwendung des § 2 Abs. 5 StabAbgG beim Rechtsnachfolger zu erfassen ist. Diese Rechtsfolge wäre ohne umgründungssteuerliche Rückwirkungsfiktion nicht erzielbar.

Für Stichtage ab 2010 ergäben sich aus diesen Erläuterungen zu § 5 StabAbgG in der damals geltenden Fassung klare Indizien dafür, dass der Gesetzgeber die Übertragung von Vermögen im Rahmen von Umgründungen im Rahmen der „erweiterten Rückwirkungsfiktion“ des § 2 Abs. 5 (über die normale Rückwirkungsfiktion des UmgrStG hinaus) behandeln wollte: Wenn nach den EB bereits Umgründungen mit einem Stichtag ab 2010 die Anwendbarkeit von § 5 (wesentliche Einschränkung der Bemessungsgrundlage) verhinderten, sei zu erkennen, dass der Gesetzgeber Vermögensübergänge bei Umgründungen mit Stichtag im Jahr 2010 bereits ab 2011 dem Rechtsnachfolger zurechnen wollte. **Daher würde auch eine Umgründung mit Stichtag 31.12.2010 dazu führen, dass das übertragene Vermögen 2011 dem Rechtsnachfolger zugerechnet würde**; nach der Argumentation der Bf. wäre aber in diesem Fall kein Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag nach Abs. 1 (31.12.2010) und dem Jahr (2011) für das die Abgabe zu entrichten ist. Im Ergebnis wären nach der Rechtsansicht der Bf. nach Ansicht des FAG alle Umgründungen zum 31.12.2010 aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5 StabAbgG ausgeschieden. Dieses Ergebnis entspreche weder dem Wortlaut noch dem Sinn der Bestimmung, daher sei **§ 2 Abs. 5 StabAbgG auch bei Umgründungen ab 2014 anwendbar**, bei denen zwischen relevantem Stichtag und Jahr für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, ebenfalls lediglich eine juristische Sekunde liegt. **Im Fall der vorliegenden Verschmelzungen, jeweils zum Verschmelzungstichtag 31.12., nach dem UmgrStG sei das Vermögen ab dem, dem Umgründungstichtag folgenden Tag, somit ab dem 1.1. und nicht erst mit dem zivilrechtlichen Übergang dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.**

Für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe erweitere § 2 Abs. 5 StabAbgG diese Rückwirkung. Wenn **zwischen** dem nach § 2 Abs. 1 StabAbgG maßgeblichen Bilanzstichtag, im vorliegenden Fall jeweils der **31.12.**, und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, auch nur eine **juristische Sekunde** liege, so bestimme § 2 Abs. 5 StabAbgG, dass das Vermögen der übertragenden Genossenschaften für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe bereits der aufnehmenden Bf. zuzurechnen ist und daher auch die, diesen Betrieben zurechenbaren

Bemessungsgrundlagen, zugeordnet würden. Folglich seien die Bemessungsgrundlagen der übertragenden Genossenschaften in die Bemessungsgrundlagen der Bf. für die Berechnung der Stabilitätsabgabe 2016 und der Stabilitätsabgabe 2017 mit einzubeziehen.

Bei der Stabilitätsabgabe 2015 sei es durch die Außenprüfung zu keiner Änderung gekommen, da das Unternehmen damals die Rechtsansicht des Finanzamtes geteilt habe und die aufgenommene *****Bank A***** in allen Quartalen in die Bemessungsgrundlagen für die Stabilitätsabgabe 2015 mit einbezogen habe.

2.3. Rechtliche Würdigung durch das Bundesfinanzgericht

Strittig ist hier im Kern, ob § 2 Abs. 5 StabAbgG

- auch für die Stabilitätsabgabe der hier relevanten Jahre 2016 und 2017 mit Bilanzstichtag 31. Dezember (so das FAG) oder nur für die Jahre bis 2013 bzw. abweichende Geschäftsjahre (so die Bf.)
- und auch für die Berechnung der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 anwendbar ist.

Festgehalten werden kann dazu, dass diese Frage **noch nicht endgültig höchstgerichtlich geklärt** wurde und sich mit Hilfe des Gesetzestextes sowie der Materialien nicht mit letzter Sicherheit beantworten lässt (vgl. auch *Kirchmayr/Hristov*, Taxlex 2012, 81ff).

Aus den Gesetzesmaterialien ist dazu auszugweise zu entnehmen (Formatierung **fett** durch Bundesfinanzgericht):

Die Stabilitätsabgabe soll einerseits eine Beteiligung der Kreditinstitute an den Kosten der Stabilisierungsmaßnahmen in der Finanzkrise darstellen und zum anderen soll damit dem Ziel der Finanzmarktstabilität Rechnung getragen werden. Dabei soll die **Steuerbemessungsgrundlage** der Stabilitätsabgabe auf bereits vorliegende **Daten aus der Vergangenheit** abstellen (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 7). Aus den dortigen Ausführungen zu § 2 StabAbgG (Seite 104) ergibt sich eindeutig der Wille des Gesetzgebers, dass die Bemessungsgrundlage im Regelfall aus dem **arithmetischen Mittel** von **vier Vierteljahreswerten** des Vorjahres bestehen soll. Nur dann, wenn eine unterjährige Neugründung erfolgt, wird das Mittel aus weniger Vierteljahreswerten errechnet. Wird eine Bank etwa erst am 30. Juni 2010 gegründet und hat ihren Bilanzstichtag zum 31. Dezember, so ergibt sich die Stabilitätsabgabe des Jahres 2011 nach diesen Materialien aus dem arithmetischen Durchschnitt von nur zwei Werten (dem Vermögensausweis zum 30. September und der Bilanzsumme zum 31.12.2010).

Dazu finden sich auszugweise die folgenden wörtlichen Aussagen:

„Zur Berechnung der Bemessungsgrundlage sollen für die Jahre 2011, 2012 und 2013 die Vermögensausweise und der Jahresabschluss des Kreditinstitutes aus dem Jahr 2010

herangezogen werden, dh für die Stabilitätsabgabe 2011 ist auf die adaptierte durchschnittliche Bilanzsumme 2010 abzustellen. Ab dem Jahr 2014 soll die durchschnittliche Bilanzsumme des jeweils vorangegangenen Jahres für die Berechnung der Abgabe herangezogen werden (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 104 zu § 2).

Die Bemessungsgrundlage soll zudem so gewählt sein, dass den steuerpflichtigen Kreditinstituten **keine Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet werden, mit denen die Stabilitätsabgabe umgangen werden kann.** ... Bei Neugründung eines Kreditinstitutes ab dem Jahr 2010, die nicht im Zusammenhang mit einer Umgründung erfolgt, ist der Stabilitätsabgabe die jeweils im vorangegangenen Geschäftsjahr liegende durchschnittliche Bilanzsumme zugrunde zu legen. ...

Im Falle von Umgründungen oder Umstrukturierungen soll auf den Rechtsnachfolger abgestellt werden, wenn der Rechtsnachfolger ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 ist. In diesem Fall ist die adaptierte Bilanzsumme hinsichtlich des übergegangenen Vermögens beim Rechtsvorgänger nicht mehr zu erfassen. Beim Rechtsnachfolger sind die Werte des Rechtsvorgängers zusätzlich zu denen des Instituts selbst maßgeblich (Verweis auf Erläuterungen und Beispiele zu § 4; ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 105 zu § 2).“

„Die Stabilitätsabgabe soll nach der Höhe der durchschnittlichen Bilanzsumme gestaffelt sein, da eine höhere Bilanzsumme auch ein höheres systemisches Risiko ausdrückt (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 105 zu § 3).“

Aus diesen Anmerkungen leuchtet hervor, dass die Stabilitätsabgabe die Banken in Abhängigkeit von ihrem systemischen Risiko belasten soll. Dieses Risiko drückt sich grundsätzlich in unternehmensrechtlichen und nicht abgabenrechtlichen Kennzahlen der Vergangenheit aus.

„... Im Falle von **Umgründungen** oder Umstrukturierungen im Weg der **Gesamtrechtsnachfolge** (z.B. Verschmelzung, Spaltung) soll auf den Rechtsnachfolger abgestellt werden, wenn das Vermögen auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übertragen wird. In diesem Fall ist das auf das übertragene Vermögen entfallende Geschäftsvolumen beim Rechtsvorgänger in Abzug zu bringen.

§ 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 tragen dem Umstand Rechnung, dass für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe auf Werte aus der Vergangenheit abgestellt werden soll. Sind nämlich im **Zeitraum zwischen dem Jahr, auf das für die Bemessung abgestellt wird, und dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten ist**, Umgründungen erfolgt, stellt sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei welchem Abgabepflichtigen zu erfassen ist. § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 sehen vor, dass bei jenem Abgabepflichtigen, der **im Jahr**, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, einen **bestimmten Betrieb hat**, auch die diesem Betrieb zuordenbaren Bemessungsgrundlagen erfasst werden, wenn die Übertragung des Vermögens auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 erfolgt (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 107 zu § 4).“

Der Gesetzgeber hatte nach diesen Erläuterungen vor allem Umgründungen im Blick, die mit Gesamtrechtsnachfolge erfolgen. Dabei sollen die Bemessungsgrundlagen des Betriebes bei dem Abgabepflichtigen erfasst werden, der „den Betrieb hat“.

Im Anschluss finden sich hier zwei Beispiele, denen allerdings keine exakten Bilanz-, Umgründungs- und Firmenbucheintragungstichtage zu entnehmen sind. Sodann setzen die EB fort:

*„Hat eine Umgründung bereits vor dem maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden (z.B. Umgründung **rückwirkend zu einem Stichtag** im Jahr 2009), ist das Vermögen bzw. das Geschäftsvolumen jedenfalls beim Rechtsnachfolger und nicht beim Rechtsvorgänger zu erfassen (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 107f zu § 4)“.* ...

*„Die Abgabe ist vom jeweiligen Kreditinstitut zu leisten (Abgabeschuldner) und entsteht mit 1. Jänner des jeweiligen Jahres ... Bei unterjähriger Neugründung eines Kreditinstitutes ist für das Entstehen der Abgabenschuld der Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch maßgeblich. **Fällt die Abgabepflicht unterjährig weg** oder wird unterjährig neu begründet, ist die Stabilitätsabgabe **nur anteilig nach der Anzahl der vollen Kalendermonate** zu leisten, dh wenn das Institut zB ab 13. Juni nicht mehr unter die Abgabepflicht im Sinne dieses Gesetzes fällt, ist die Stabilitätsabgabe nur für die ersten 5 Monate anteilig zu entrichten. (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 108 zu § 6)“*

Aus § 6 Abs. 2 StabAbgG ergibt sich, dass die Abgabenschuld bei existierenden Kreditinstituten mit **1. Jänner** des jeweiligen Kalenderjahres in **voller Höhe** entsteht, auch wenn sie daraufhin in Vierteljahresbeträge abzuführen ist (§ 7 Abs. 1f StabAbgG). Nicht gänzlich erschließt sich dem Bundesfinanzgericht die Anordnung des Gesetzgebers in diesem Absatz, dass im Falle der unterjährigen Neugründung eines Kreditinstituts die Abgabenschuld mit der Eintragung im Firmenbuch entsteht. Das gilt auch für § 7 Abs. 3 StabAbgG, wonach bei Neugründung eines Kreditinstitutes nach dem 31. Oktober eines Kalenderjahres die Stabilitätsabgabe dieses Kalenderjahres erstmals zum 31. Jänner des Folgejahres zu entrichten ist und die Abgabenerklärung für dieses Kalenderjahr bis zum 31. Jänner des Folgejahres abzugeben ist. Da sich die Abgabenschuld nach der durchschnittlichen unkonsolidierten **Bilanzsumme des Vorjahres** richtet und das neu gegründete Kreditinstitut im Vorjahr noch nicht existierte, beträgt die Stabilitätsabgabe für das Jahr der Neugründung von vornherein Null (vgl. ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 107 zu § 4).

Eines jedenfalls ergibt sich aus dieser Regel klar: Der Gesetzgeber stellt dabei auf die Eintragung im Firmenbuch und damit eine zivilrechtliche Betrachtung ab.

Damit dürfte sich auch die Wirkung des § 6 Abs. 3 StabAbgG vor allem auf die Fälle reduzieren, in denen die Abgabepflicht unterjährig beendet wird. Das Gesetz definiert zwar nicht, wann die Abgabepflicht endet, dies wird aber jedenfalls dann eintreten, wenn das Kreditinstitut die Konzession nach dem BWG verliert und/oder zivilrechtlich untergeht. In diesem Fall ist die Stabilitätsabgabe anteilig nach der Zahl der vollen Kalendermonate zu entrichten, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat. Für diesen Fall fehlt allerdings eine Ausnahmeregel in § 7 StabAbgG, wann in diesem Fall die Entrichtung zu erfolgen hat. Nach

dem Gesetzeswortlaut bleibt es bei der Fälligkeit am 31. Jänner, 30. April, 31. Juli und 31. Oktober des Jahres der Beendigung.

Als Hauptmotiv für die hier zentrale Norm des **§ 2 Abs. 5 StabAbgG** lässt sich aus den Materialien damit ableiten, dass der Gesetzgeber den steuerpflichtigen Kreditinstituten keine Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen wollte, mit denen die Stabilitätsabgabe umgangen werden kann (ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 105). Den Materialien ist nicht zu entnehmen, dass Umgründungen erschwert oder gar verhindert werden sollten. Gestaltungsmöglichkeiten wären vor allem dann möglich, wenn zivilrechtliche Verträge und Vorgänge mit Rückwirkung ausgestattet werden. Das könnte ein Grund für den Gesetzgeber gewesen sein, gerade eine solche Rückwirkung von Maßnahmen nach dem UmgrStG hinten zu halten. Eine **Umgehung** der Stabilitätsabgabe wäre dadurch denkbar, dass

- mit Hilfe eines **Splittings** der Bemessungsgrundlage der **Freibetrag** (EUR 1 Mrd. bzw. 300 Mio.) mehrfach ausgenützt oder
- der progressive **Steuersatz** verringert wird.

Die Gefahr einer solchen Umgehung wäre in Bezug auf Genossenschaften im Banksektor praktisch wohl nur über die Spaltung einer Genossenschaft denkbar, die allerdings bis zum Bundesgesetz über die Spaltung von Genossenschaften (Genossenschaftsspaltungsgesetz bzw. GenSpaltG; BGBl. I Nr. 69/2018), das erst mit 1. Jänner 2019 in Kraft trat, sehr kompliziert war (vgl.

https://www.genossenschaftsverband.at/m101/volksbank/m101_1oegv/de/news/details/news2018/c318_genspaltg.jsp; Abfrage am 30.9.2022). Im hier zu beurteilenden Fall der Verschmelzung von Genossenschaften (Anwendung des Bundesgesetzes vom 7. Mai 1980 über die Verschmelzung von Genossenschaften und über die Änderung der Gewerbeordnung 1973, Genossenschaftsverschmelzungsgesetz bzw. GenVG, BGBl. Nr. 223/1980 idGF), ist eine geplante Umgehungshandlung schwer vorstellbar.

Aus der Systematik des Gesetzes lässt sich ablesen, dass der Gesetzgeber im Regelfall immer das **Zahlengerüst eines vollen Kalenderjahres** (vier Vierteljahre) als **Bemessungsgrundlage** heranziehen wollte. Eine Ausnahme davon ist nur für den Fall der unterjährigen Gründung vorgesehen (§ 2 Abs. 3 StabAbgG). Im Fall der unterjährigen Beendigung der Abgabepflicht, bleibt es bei der vollen Bemessungsgrundlage des Vorjahres, es kommt aber zur Aliquotierung der Abgabe nach der Dauer der Abgabepflicht in dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten ist (§ 6 Abs. 3 StabAbgG).

Daraus lässt sich ein weiterer Grund für § 2 Abs. 5 StabAbgG ableiten: Der Gesetzgeber wollte auch im Falle von Umgründungen die **Bemessungsgrundlage für alle vier Vierteljahre** des Vorjahres des Rechtsvorgängers bei diesem aus der Besteuerung des laufenden Jahres ausscheiden und **beim Rechtsnachfolger** zusätzlich erfassen. Gerade damit wollte er Splittings vermeiden.

Kirchmayr/Hristov wiesen bei ihrer Analyse der **Stabilitätsabgabe** auf den Wortlaut des § 2 Abs. 5 StabAbgG hin. Dieser sei nur dann einschlägig, wenn „im Zeitraum zwischen dem nach § 2 Abs. 1 maßgeblichen Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine Umgründung [...] übergegangen ist“. Die Autoren kommen zum Schluss, dass der „nach § 2 Abs. 1 maßgebliche Bilanzstichtag“ der Bilanzstichtag des Rechtsnachfolgers bzw. des übernehmenden Kreditinstituts zu verstehen ist. Sie schließen daraus, dass sich diese Vorschrift von den Jahren 2011 bis 2013 regelmäßig nur auf die Jahre 2012 und 2013 auswirken kann. Nur dann,

- wenn das Geschäftsjahr 2010, schon vor dem 31. Dezember 2010 (z.B. 30. November 2010) endet
- und das Vermögen danach (also etwa im Dezember 2010) übergegangen ist, könne sich demnach auch eine Auswirkung auf die Stabilitätsabgabe des Jahres 2011 ergeben (vgl. *Kirchmayr/Hristov*, Taxlex 2012, 81).

Die Autoren widersprechen damit der Ansicht des FA, dass für einen „Zeitraum“ im Sinne dieser Bestimmung schon die gedachte juristische Sekunde zwischen dem 31. Dezember des Vorjahres und dem 1. Jänner des Folgejahres ausreicht. Folgt man dieser kritischen Ansicht, könnte ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 5 StabAbgG für die Stabilitätsabgabe für die **Jahre ab 2014** von vornherein nur bei einem abweichenden Geschäftsjahr vorliegen. Dafür spricht, dass der **Abgabensanspruch bei der Stabilitätsabgabe** (anders als bei der Sonderzahlung) jeweils mit **1. Jänner** entsteht und der Gesetzgeber – jedenfalls im Hinblick auf die hier relevanten Verschmelzungen durch Aufnahme - ganz offensichtlich die Fälle erfassen wollte, bei denen das **übertragende Gebilde im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruchs** aufgrund des schon durch die Verschmelzung erfolgten Unterganges **nicht mehr als Abgabenschuldner in Frage kommt**. Wenn also das Gesetz in § 2 Abs. 5 StabAbgG von „dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist“ spricht, meint es damit im Hinblick auf die hier zu beurteilenden Konstellationen wohl den Tag des Entstehens des Abgabenspruchs und damit den 1. Jänner dieses Jahres.

Möglicherweise lehnen auch deshalb *Kirchmayr/Hristov* für den in dieser Norm geforderten Übergang von Vermögen die Anwendbarkeit der Rückwirkensfiktion des UmgrStG –trotz eines entsprechenden Hinweises in den Gesetzesmaterialien - ab. Sie halten eine **handelsbilanzielle Betrachtung** für angebracht, die die Rückwirkung ausschließt. Legt man § 2 Abs. 5 StabAbgG in Anlehnung an die genannten Autoren aus, wäre das übergegangene Vermögen in Bezug auf die Jahre 2011 bis 2013 nur dann beim Rechtsnachfolger zu erfassen und beim Rechtsvorgänger zum Abzug zu bringen, wenn die **Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch** zwischen dem 31. Dezember 2010 und dem 1. Jänner 2011, 2012 und 2013 erfolgte.

Zur hier vorliegenden Verschmelzung von Genossenschaften bestimmt § 5 Abs. 1 GenVG, dass das **Vermögen der übertragenden Genossenschaft mit der Eintragung der Verschmelzung in**

das Firmenbuch des Sitzes **dieser Genossenschaft** einschließlich der Schulden auf die übernehmende Genossenschaft **übergeht**. Mit dieser Eintragung erlischt die übertragende Genossenschaft. Einer besonderen Löschung bedarf es nicht (siehe dazu auch *Weiß in Dellinger* (Hrsg), Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen: Kommentar² (2014), § 5 GenVG Tz 1 ff). Auch bei einer Einbringung in eine Aktiengesellschaft würde die in § 92 Abs. 4 BWG angeordnete Gesamtrechtsnachfolge erst mit der Eintragung der Aktiengesellschaft oder der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch eintreten.

Für die von *Kirchmayr/Hristov* vertretene Auslegung spricht nach Überzeugung des erkennenden Senats neben der Tatsache, dass der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Definition der Bemessungsgrundlage im StabAbgG (fast) ausschließlich auf **unternehmensrechtliche bzw. bankrechtliche** und nicht eine abgabenrechtliche **Nomenklatur** zurückgriff („Bilanzsumme“, „(Rumpf)Geschäftsjahr“, „Kapital- und Gruppensolvenz“, „Jahresabschluss“ etc.), auch, dass das StabAbgG zwar auf eine Umgründung iSd UmgrStG abstellt, dabei aber nicht auf den Umgründungstichtag, sondern auf den **Übergang des Vermögens**. Die Stabilitätsabgabe diene dazu, systemische Risiken zu besteuern, die grundsätzlich zivilrechtlich bestimmt werden.

Richtig ist in diesem Zusammenhang der Einwand des FA, die folgende Passage in den ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 108 erster Satz würde gegen eine solche Auslegung sprechen:

„Hat eine Umgründung bereits vor dem maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden (z.B. Umgründung rückwirkend zu einem Stichtag im Jahr 2009), ist das Vermögen bzw. das Geschäftsvolumen jedenfalls beim Rechtsnachfolger und nicht beim Rechtsvorgänger zu erfassen“. ...

In dieser Textstelle der Materialien wird - soweit ersichtlich - ein einziges Mal der Umgründungstichtag erwähnt. Eine Umgründung „rückwirkend zu einem Stichtag im Jahr 2009“ könnte aufgrund der Neunmonatsfrist noch mit einem Vertrag von Ende September 2010 erfolgt sein. Aufgrund verfahrensrechtlicher Verzögerungen wäre es durchaus denkbar, dass diese Umgründung erst nach dem 31. Dezember 2010 (z.B. im Laufe des Jahres 2011) ins Firmenbuch eingetragen wurde, was nach der von *Kirchmayr/Hristov* vertretenen Auslegung (bei dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahren) für 2011 zur Berücksichtigung des Vermögens beim Rechtsvorgänger und ab 2012 beim Rechtsnachfolger führen würde. Nach der Auslegung des FA wäre das Vermögen schon für 2011 beim Rechtsnachfolger zu erfassen.

Denkt man sich bei diesem Beispiel § 2 Abs. 5 StabAbgG weg, wäre eine Vorschreibung auf Basis des Jahres 2010 für 2011 zwar weiterhin beim Rechtsvorgänger möglich. Da dieser im Laufe des Jahres 2011 untergeht, wäre eine Vorschreibung bei ihm selbst aber ab 2012 wohl nicht mehr durchsetzbar. Mangels Anordnung des § 2 Abs. 5 StabAbgG wäre nach dem Gesetzeswortlaut auch beim Rechtsnachfolger für 2012 und 2013 nach wie vor wohl nur dessen eigene Bemessungsgrundlage aus 2010 anzusetzen. Daraus folgt nach Überzeugung des Senats nur, dass der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage einer lückenlosen Besteuerung

unterziehen wollte, nicht aber, dass er dabei die Rückwirkung übernehmen wollte, die auch im UmgrStG **nur für einige ertragsteuerliche Aspekte** fingiert wird (nicht etwa für Arbeitgeberagenden oder die umsatzsteuerliche Rechtsstellung) und einen Fremdkörper im hinsichtlich der Bemessungsgrundlage stark bankrechtlich geprägten Aufbau des StabAbgG darstellen würde.

Dass das Gesetz dabei nur auf **Vermögensübergänge iSd UmgrStG** reflektiert, dient möglicherweise vor allem der Eingrenzung der betroffenen Vermögensübergänge. Ohne diese Definition könnte jede Übertragung von vielerlei Arten von „Vermögen“ betroffen sein. Das würde auch entgeltliche Übertragungen mit Einzelrechtsnachfolge inkludieren. Dem Einwand des FAG, die bloße Anordnung „bei Übergang von Vermögen“ wäre ausreichend gewesen, vermag das Bundesfinanzgericht deshalb nicht zu folgen. Diese Textierung wäre weit über das hinausgegangen, was vom Gesetzgeber gewollt war, was aber nichts mit der Frage zu tun hat, ob dem Umgründungstichtag eine Relevanz zukommen soll.

Zum Hinweis des FA auf ErläutRV 981 BgNr. 24 GP 108 (letzter Satz zu § 4) ist anzumerken, dass sich die dort gewählte Formulierung auf § 4 Abs. 4 StabAbgG bezieht, der mit BGBl. I Nr. 13/2014 aufgehoben wurde und im Streitzeitraum nicht mehr in Kraft war. § 4 StabAbgG in der damaligen Fassung zielte darauf ab, zusätzlich zur durchschnittlichen Bilanzsumme – ohne einen Freibetrag - auch bestimmte Derivate zu besteuern. Bemessungsgrundlage für 2011 bis 2013 war jeweils das **durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010**, wobei der Durchschnitt aus den am **31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember (2010)** ausgewiesenen Beständen zu bilden war (Abs. 1). § 4 Abs. 4 StabAbgG war - anders als § 2 Abs. 5 StabAbgG – von vornherein auf die Fälle eingeschränkt, bei denen Vermögen im Wege der gesellschaftsrechtlichen **Gesamtrechtsnachfolge** auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen ist. Nur in diesem Fall war dieses Geschäftsvolumen beim Rechtsvorgänger zum Abzug zu bringen und dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Auch hier ging es also darum, beim Rechtsnachfolger den durchschnittlichen Stand des Geschäftsvolumens des Rechtsvorgängers zu erfassen, der sich aus **vier vollen** Quartalsständen ergibt. Nur für Neugründungen außerhalb von Umgründungen sah § 4 Abs. 3 StabAbgG hier eine Durchschnittsberechnung aus weniger als vier Quartalen vor.

Im konkret zu beurteilenden Fall kommt hinzu, dass die Zurechnung des Vermögens mit Rückwirkensfiktion dazu führen würde, dass die übertragenden Genossenschaften ihre Freibeträge auch in dem Jahr nicht mehr ausnutzen könnten, an dessen 1. Jänner (= Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanpruchs) der Verschmelzungsvertrag noch nicht einmal unterschrieben, ja möglicherweise sogar noch gar nicht geplant war. Es kann dem Gesetzgeber schon aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht unterstellt werden, dass er einem solchen Kreditinstitut den Freibetrag aufgrund der später durchgeführten Verschmelzung rückwirkend aberkennen wollte. Das käme einer verfassungsrechtlich bedenklichen Pönalisierung gleich.

Hammerl äußerte sich zur **Sonderzahlung zur Stabilitätsabgabe** iSd § 5 Abs. 1 Z 1 StabAbgG idF BGBl. I Nr. 117/2016 und kam zum Schluss, dass § 2 Abs. 5 StabAbgG aufgrund des dortigen Verweises auf § 2 StabAbgG auch auf die Sonderzahlung anwendbar ist (*Hammerl*, RdW 2018/447). Interessant scheint in diesem Zusammenhang, dass diese Sonderzahlung ähnlich wie die Stabilitätsabgabe 2011 bis 2013 auf die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres aufbaut, das im Jahr 2015 endet. Auffällig ist nach Ansicht des erkennenden Senats darüber hinaus, dass trotz des allgemeinen Hinweises in § 5 Abs. 1 Z 1 StabAbgG auf § 2 StabAbgG im letzten Satz des **§ 5 Abs. 1 Z 2 StabAbgG** (Sonderzahlung in der Fassung BGBl. I Nr. 117/2016), der den **Freibetrag und die Progression** regelt, noch einmal die ausdrückliche Anweisung zu finden ist, dass § 2 Abs. 5 sinngemäß anzuwenden ist. Das deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber mit § 2 Abs. 5 StabAbgG tatsächlich vor allem für die Fälle vorsorgen wollte, bei denen es zu einem Missbrauch im Hinblick auf diese zwei Größen kommen kann. Da sich die Sonderzahlung – wie schon die Stabilitätsabgabe 2011 bis 2013 – auf eine für mehrere Jahre unveränderte Bemessungsgrundlage bezieht (Basis 2015 für die Jahre 2016 oder 2017 bis 2020) deutet das daraufhin, dass der Gesetzgeber vor allem die Fälle im Fokus hatte, bei denen eine Vorschreibung an das übertragende Kreditinstitut aufgrund des Unterganges der Rechtspersönlichkeit in dem Zeitraum unmöglich wird, für den die Berechnungsbasis „eingefrorenen“ ist.

Für den Fall der Sonderzahlung führen die Gesetzesmaterialien aus (ErläutRV 1352 BlgNr. 25. GP 28f):

„Ist nach dem Stichtag jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 endet, Vermögen im Zuge einer Umgründung auf ein Kreditinstitut übergegangen, ist dieses Vermögen beim Rechtsnachfolger für die Berechnung der Sonderzahlung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Zum 30. Juni 2016 erfolgt die Verschmelzung eines Kreditinstitutes auf ein anderes Kreditinstitut. Die Bilanzsumme im Sinne des § 5 des übertragenden Kreditinstitutes beträgt 2 Mrd. Euro. Diese 2 Mrd. Euro sind für die Berechnung der Sonderzahlung der Bilanzsumme des übernehmenden Kreditinstitutes hinzuzurechnen.“

Auch dieses Beispiel ist rudimentär, da daraus nicht hervorgeht, wann die Verschmelzung beschlossen wurde, wann die Eintragung im Firmenbuch erfolgte und welche Form der Entrichtung das übernehmende Kreditinstitut gewählt hat (Einmalzahlung 2016 oder in vier Beträge von 2017 bis 2020). Augenscheinlich ist nur, dass der (unterjährige) Stichtag 30. Juni 2016 zwischen den Bilanzstichtag des Basisjahres 2015 und das Jahr fällt, für das die Sonderzahlung zu entrichten ist (2016 bzw. 2017 bis 2020). Die Formulierung in den Materialien mit „zum 30. Juni 2016“ ist zwar typisch für die Definition des Umgründungsstichtages im abgabenrechtlichen Sinn, der Gesetzestext enthält allerdings keinen solchen Hinweis auf eine diesbezügliche Betrachtung.

Auch diesem Beispiel ist zu entnehmen, dass die Bemessungsgrundlage des vollen Geschäftsjahres 2015 des Rechtsvorgängers bei der Berechnung der Sonderzahlung des Rechtsnachfolgers zu erfassen sein soll.

Unterstellt man auch für den Bereich der Sonderzahlung, dass der Gesetzgeber die Fälle erfassen wollte, bei denen die übertragende Genossenschaft zwischen dem (letzten) Bilanzstichtag des Geschäftsjahres 2015 und der Entstehung des Abgabenanspruchs umgründungsbedingt unterging (siehe oben), so betrifft das hier alle Fälle mit Eintragung im Firmenbuch zwischen dem 31. Dezember 2015 und

- dem 1. Oktober 2016 bei Einmalzahlung oder
- jeweils dem 1. Jänner 2017 bis 2020 bei Viertelzahlung.

Wenn das Gesetz auf die sinngemäße Anwendung des § 2 Abs. 5 StabAbgG verweist und dort von „dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist“ spricht, kann damit im Hinblick auf die hier relevante Sonderzahlung wohl auch nur der Tag des Entstehens des Abgabenanspruchs gemeint sein.

Erwähnt werden darf dazu auch, dass § 5 StabAbgG in der hier anzuwendenden Fassung erst mit BGBl. I Nr. 117/2016 vom 30. Dezember 2016 in das Gesetz eingefügt wurde. Eine wirksame Option zur (rückwirkenden) Entstehung des Abgabenanspruchs zum 1. Oktober 2016 hätte damit frühestens Ende Dezember 2016 erfolgen können. Mit 28. Oktober 2016 wurde der Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2016 in Begutachtung geschickt (ME 262 25. GP), in dem die Änderung des StabAbgG noch nicht vorkam. Dazu erging ein eigener Entwurf (ME 271 25. GP), der am **7. November 2016** beim Nationalrat einlangte. Erst damit wurden diese Pläne publik. Die entsprechende Regierungsvorlage langte am **22. November 2016** im Nationalrat ein (RV 1352 25. GP).

Zusammenfassung

Aus den oben aufgezählten Quellen lassen sich nach Überzeugung des entscheidenden Senats die folgenden Schlüsse ableiten:

- **Steuergegenstand** der Stabilitätsabgabe ist **der Betrieb** von Kreditinstituten (§ 1 StabAbgG).
- Die **Abgabenschuld** für die **Stabilitätsabgabe** entsteht grundsätzlich am Jahresersten für das gesamte Kalenderjahr und in voller Höhe (§ 6 Abs. 2 StabAbgG). Nur bei unterjähriger Neugründung bzw. Begründung oder Beendigung der Abgabepflicht in dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe eingehoben wird, wird sie – nach der Berechnung eines Jahreswertes und der Anwendung der Freigrenze - monatlich aliquotiert. Eine Aliquotierung für den Fall einer Umgründung sieht das Gesetz nicht vor.

- **Bemessungsgrundlage** ist in Bezug auf die Stabilitätsabgabe 2016 immer die durchschnittliche unkonsolidierte **Bilanzsumme des Geschäftsjahres**, das vor dem 1. Jänner 2016 (§ 2 Abs. 1 letzter Satz StabAbgG) endet. Für die Stabilitätsabgabe 2017 ist das Geschäftsjahr relevant, das vor dem 1. Jänner 2017 endet. Dabei wird das **arithmetische Mittel** aus den Werten am Ende der betroffenen Quartale ermittelt. Nur dann, wenn ein Kreditinstitut neu gegründet wird (§ 2 Abs. 3 StabAbgG) oder das letzte im Vorjahr endende Geschäftsjahr ein Rumpfgeschäftsjahr ist (§ 2 Abs. 4 letzter Satz StabAbgG), errechnet sich das Mittel nicht aus vier Werten, sondern nach der Anzahl der in diesem Geschäftsjahr enthaltenen Quartale. Zu einer Abgabenschuld kommt es erst über einer Bemessungsgrundlage (Freibetrag) von 1 Milliarde Euro (Stabilitätsabgabe 2016) bzw. 300 Millionen Euro (Stabilitätsabgabe 2017 und Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016).
- Für die Stabilitätsabgabe wird auf Werte aus der Vergangenheit zurückgegriffen. Deshalb soll sie bei **jenem Abgabepflichtigen** anfallen, **der am 1. Jänner des Jahres, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, „einen bestimmten Betrieb hat“** (vgl. ErläutRV 981 BlgNr. 24. GP 107). Das wird wohl auch für die Sonderzahlung gelten.
- Die **Abgabenschuld** für die **Sonderzahlung** entsteht wahlweise mit 1. Oktober 2016 oder jeweils zu einem Viertel am 1. Jänner der Jahre 2017 bis 2020. Bemessungsgrundlage der Sonderzahlung ist dabei immer die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 endet.
- § 2 Abs. 5 StabAbgG ist jedenfalls immer dann einschlägig, wenn eine Umgründung zwischen dem Bilanzstichtag des Bemessungsgrundlagenjahres (hier jeweils 31. Dezember) und dem 1. Jänner des Jahres wirksam wird, für das die Abgabe zu entrichten ist (vgl. *Kirchmayr/Hristov*).

Daraus folgt für die hier bekämpften Bescheide:

2.3.1 Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016

Der Sonderzahlung ist gem. § 5 Abs. 1 Z 1 StabAbgG die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen, das im Jahr 2015 endet. Das ist hier sowohl für die Bf. wie auch für alle aufgenommenen Genossenschaften das Geschäftsjahr 2015 (1. Jänner bis 31. Dezember 2015).

Hier ist sowohl auf den **Freibetrag** von EUR 300 Mio. (§ 5 Abs. 1 Z 2 lit. a StabAbgG) wie auch auf das Wahlrecht im Hinblick auf die **Entstehung des Abgabenspruchs** Bedacht zu nehmen.

Fest steht hier, dass die Bf. ihre eigene Sonderzahlung 2016 am 31. Jänner 2017 mit einer entsprechenden Verrechnungsweise entrichtete. Damit **entstand die Abgabenschuld** bei ihr gem. § 5 Abs. 1 Z 4 StabAbgG mit Beginn des letzten Kalendervierteljahres 2016, also mit dem **1. Oktober 2016**. Die übertragenden Genossenschaften entrichteten keine Sonderzahlung, was

allerdings schon damit begründet werden kann, dass ihre Bilanzsumme jeweils unter dem Freibetrag blieb.

- Die Verschmelzung der *****Bank A***** auf die Bf. erfolgte mit Verschmelzungsvertrag vom 17. April 2015 auf den 31. Dezember 2014 und wurde mit **15. August 2015** in das Firmenbuch eingetragen. All diese Daten liegen hier vor Ablauf des Basis-Geschäftsjahres 2015 und dem Tag der Entstehung der Abgabenschuld bei der Bf. Damit steht – eindeutig und unstrittig – fest, dass deren Bemessungsgrundlagen im Rahmen der Berechnung der Sonderzahlung der Bf. mitzub berücksichtigen sind.
- Die *****Bank B***** wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 2. Juni 2016 auf den 31. Dezember 2015 verschmolzen. Dies wurde mit **15. Oktober 2016** im Firmenbuch eingetragen.
Der Abgabeananspruch für diesen Betrieb entstand hier – aus Sicht der zur Einmalzahlung optierenden Bf. - nach dem Verschmelzungstichtag und auch nach dem Verschmelzungsvertrag, aber noch vor dem Tag der Eintragung im Firmenbuch.
- Die *****Bank C***** und die *****Bank D***** wurden jeweils mit Verschmelzungsvertrag vom 10. Mai 2017 auf den 31. Dezember 2016 mit der Bf. verschmolzen. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte mit **8. bzw. 22. Juli 2017**. Hier entstand also der Abgabeananspruch – wieder aus Sicht der Bf. – vor dem Verschmelzungstichtag und -vertrag und vor der Eintragung im Firmenbuch.

Augenscheinlich ist damit, dass die Bilanzsumme der *****Bank A***** bei der Bemessung der Sonderzahlung der Bf. in Form einer Zusammenrechnung zu berücksichtigen ist. Sie ging schon vor dem Ende des Geschäftsjahres 2015 zivilrechtlich unter. Eingehender geprüft muss das allerdings bei den drei anderen Genossenschaften werden:

Mit dem Hinweis in § 5 Abs. 1 Z 2 StabAbgG auf § 2 Abs. 5 StabAbgG beabsichtigte der Gesetzgeber offensichtlich die Schließung einer Lücke. Er normierte, dass die Bemessungsgrundlagen der übertragenden Genossenschaften immer dann bei der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet werden sollen, wenn der Abgabeananspruch bei der übertragenden Gesellschaft erst nach dem Zeitpunkt ihres Unterganges entstehen würde. Eine Vorschreibung an die untergegangenen Genossenschaften ginge in diesem Fall ins Leere, womit diese Bemessungsgrundlagen ohne Korrektur unbesteuert blieben.

Für eine solche Zusammenrechnung der Bemessungsgrundlagen bei der übernehmenden Genossenschaft sah der Gesetzgeber weder eine Erhöhung des **Freibetrages** (§ 5 Abs. 1 Z 2 lit. a StabAbgG) noch eine **Anpassung der Progression** (lit. b leg.cit.) vor. Hier würde es sich deshalb auswirken, wenn der Freibetrag der übertragenden Genossenschaft aufgrund der Zusammenrechnung bei der übernehmenden Genossenschaft nicht mehr wirksam würde, weil er schon mit deren eigenen Bemessungsgrundlagen konsumiert wurde.

Dazu kommt hier ein **Wahlrechtskonflikt** zwischen den übertragenden und der übernehmenden Genossenschaft, weil der Gesetzgeber den Abgabenschuldnern ein bis 31. Jänner 2017 befristetes Wahlrecht einräumte, zu welchem Zeitpunkt sie die Abgabenschuld entstehen lassen wollen. Dieses Wahlrecht konnte allerdings frühestens mit Inkrafttreten des § 5 StabAbgG und damit am 31. Dezember 2016 ausgeübt werden.

Zu diesem Zeitpunkt war die ***Bank B*** schon untergegangen, womit ihr zwar selbst die Ausübung des Wahlrechtes nicht mehr möglich war, das wäre aber durch die Option ihrer Gesamtrechtsnachfolgerin bis Ende Jänner 2017 ersetzbar gewesen. Die Option hätte zur Entstehung des Abgabenspruchs noch vor dem Untergang der ***Bank B*** geführt, aufgrund des der Rechtsvorgängerin zustehenden Freibetrages aber nicht zu einer Steuerlast. Das gilt sinngemäß für die beiden verbleibenden Genossenschaften, die zivilrechtlich bis Juli 2017 weiterexistierten. Auch hier kann man unterstellen, dass diese Genossenschaften aufgrund des ihnen zustehenden **Freibetrages** keinen Grund gehabt hätten, auf die **Ausübung des Wahlrechtes** zu verzichten. Das hätte auch hier zum Tag der **Entstehung des Abgabenspruchs mit 1. Oktober 2016** und einer Steuerlast von jeweils EUR 0,00 geführt.

Diese Auslegung entspricht nicht nur der Intention des Gesetzgebers, Missbräuche zu verhindern, sie ist auch verfassungskonform, weil sie eine unsachliche Eliminierung der Freibeträge der untergehenden Genossenschaften abwendet.

Damit errechnet sich die **Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016** zur Stabilitätsabgabe mit folgenden Beträgen, wobei die Doppelerfassung durch die Außenprüfung (Bemessungsgrundlage EUR ***#5***; siehe Sachverhalt) mit eliminiert wurde:

[...]

2.3.2 Stabilitätsabgabe 2016 und 2017

Wie schon erwähnt, entsteht der Abgabenspruch für die Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 jeweils am 1. Jänner dieser Jahre. Der erkennende Senat folgt der Interpretation von *Kirchmayr/Hristov* und kommt zum Schluss, dass eine Erfassung der Bilanzsummen einer übertragenden Genossenschaft bei der übernehmenden Genossenschaft nur dann zu erfolgen hat, wenn die Eintragung im Firmenbuch zwischen Bilanzstichtag und Entstehung des Abgabenspruchs erfolgt.

Die Abgabenschuld für die Stabilitätsabgabe fällt jeweils bei der Genossenschaft an, bei der sich der Betrieb am jeweiligen 1. Jänner zivil- bzw. unternehmensrechtlich befindet. Dabei ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts die Gesetzssystematik zu beachten, wonach als Bemessungsgrundlagen grundsätzlich die gesamten Vorjahreswerte und nicht bloß einzelne Quartale der übertragenden Gesellschaften heranzuzuziehen sind.

- Die durchschnittliche Bilanzsumme aller Quartale 2015 der *****Bank A***** (Eintragung im Firmenbuch am 15. August 2015) ist deshalb zum 1. Jänner **2016 und 2017 zur Gänze** der Bf. zuzurechnen.
- Die durchschnittliche Bilanzsumme der *****Bank B***** (Eintragung im Firmenbuch am 15. Oktober 2016) aus 2015 ist zum 1. Jänner 2016 noch ihr selbst zuzurechnen. Ein allfälliger Abgabenanspruch kann sich nur gegen sie richten, wobei der Freibetrag für 2016 bei ihr voll zum Ansatz kommen müsste. Erst **ab 2017** sind ihre durchschnittlichen Bemessungsgrundlagen aller vier Quartale 2016 **zur Gänze** der Bf. zuzurechnen und dort in die Berechnung mit einzubeziehen, ohne dass sich dadurch bei der Bf. am Freibetrag etwas ändert.
- Die durchschnittliche Bilanzsumme der *****Bank C*** und ***Bank D***** (Eintragung im Firmenbuch am 8. und 22. Juli 2017) ist sowohl zum 1. Jänner 2016 wie auch 2017 noch ihnen selbst zuzurechnen, da diese beiden Betriebe am jeweiligen 1. Jänner noch nicht der übernehmenden Gesellschaft zivilrechtlich zuzurechnen sind. Diese Abgabenansprüche richten sich noch gegen die übertragenden Gesellschaften selbst (siehe *****Bank B*****).

Daraus ergeben sich die **Stabilitätsabgabe 2016 und 2017** mit folgenden Beträgen:

[...]

2.4. 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 ist hier mangels einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie der oben dargestellten Zweifel der Fall.

Salzburg, am 1. Februar 2023