



GZ. RV/0455-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch STB, vom 23. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Juli 2007 betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für das Jahr 2005 vom 16. Juli 2007 unterwarf das Finanzamt das Einkommen der Gruppe in Höhe von € 1.106,629,- mit einem Teilbetrag von € 195.844,- dem Steuersatz von 25 % und mit einem Teilbetrag von € 910.784,-- dem Steuersatz von 34 %. Die so ermittelte Körperschaftsteuer 2005 wurde mit € 358.627,-- in Ansatz gebracht und setzte sich aus 25%iger Steuer von 48.961,- und 34% iger Steuer von 309.666,- zusammen.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, die Körperschaftsteuer Gruppe 2005 lediglich mit € 355.187,- (an Stelle von € 358.627,-) zur Vorschreibung zu bringen, da zwar der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe laut Körperschaftsteuerbescheid mit € 1.106.629,- zutreffend sei, jedoch die Aufteilung auf die beiden Steuersätze 25 % und 34 % unrichtig wäre.

Die Besteuerungsgrundlagen und die daraus resultierende Körperschaftsteuer ergeben sich laut Berufungsvorbringen wie folgt:

| Name | Gesamtbetrag der Einkünfte | BM-Grundlage Körperschaftsteuer 25% | BM-Grundlage Körperschaftsteuer 34% |
|----------------------------|---------------------------------------|---|---|
| A GmbH | 340.451,74 | 170.225,87 | 170.225,87 |
| B GmbH | 1.121.702,11 | 93.475,18 | 1.028.226,93 |
| C GmbH | Verlust - 70.898,92 | - 5.908,24 | - 64.990,68 |
| D-GmbH | 52.727,44 | 4.393,95 | 48.333,49 |
| E GmbH | Verlust - 337.353,37 | - 28.112,78 | - 309.240,59 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 1.106.629,-- | 234.073,98 | 872.555,02 |
| Körperschaftsteuer | 355.187,20 | 58.518,49 | 296.668,71 |

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und Folgendes ausgeführt:

"Die Aufteilung auf den 34%igen bzw. 25%igen Steuersatz wird wie folgt berechnet: Die Gewinne aller Gruppenmitglieder werden summiert und ein Verhältnis der 34 %igen zu den 25%igen Gewinnen ermittelt. Der errechnete prozentuelle Anteil für den 25%igen Steuersatz beträgt 17,6974%. Dieser wurde auf das Gruppeneinkommen angewendet".

Dagegen wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht: Das Finanzamt habe die Aufteilung des Gesamtbetrages des steuerpflichtigen Einkommens der Unternehmensgruppe nach dem Verhältnis vorgenommen, das dadurch ermittelt wurde, dass lediglich die Gewinne der Gruppenangehörigen für die Ermittlung des Anteilsverhältnisses herangezogen wurden. Die Anwendung eines auf Basis ausschließlich der Gewinne der Gruppenangehörigen ermittelten Aufteilungsverhältnisses entspreche jedoch nicht den Bestimmungen des § 26c Z 2 b iVm § 26 c Z 2a KStG. Gemäß dieser Gesetzesbestimmungen sei für die Ermittlung des den Körperschaftsteuersätzen von 25% und 34% unterliegenden Einkommens jeweils das Einkommen und somit sowohl der Gewinn als auch der Verlust des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder durch die Anzahl der Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zu teilen und der sich ergebende Betrag mit der Anzahl einerseits der in das Kalenderjahr 2005 und andererseits der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Die auf diese Weise ermittelten Einkommensanteile für die Anwendung des 25 %-igen und des 34 %-igen Körperschaftsteuersatzes der einzelnen Gruppenmitglieder seien jedenfalls dem

Gruppenträger zuzurechnen. Die Ermittlung eines Aufteilungsschlüssels auf Basis ausschließlich der Gewinne der zur Gruppe gehörenden Gesellschaften unter Außerachtlassung der Verluste sei im Gesetz nicht vorgesehen. Wie bereits ausgeführt, ergebe sich dies einerseits aus der Wortinterpretation der Bestimmung, die für die Ermittlung des Anteilsverhältnisses auf die Einkommen abstelle, wozu auch negative Einkommen gehörten. Auch die teleologische Interpretation stütze dieses Ergebnis, weil wohl auch für negative Einkommen die Aufteilung im Verhältnis der Anzahl der Monate der Jahre 2004 und 2005 vom Gesetz angestrebt wäre. Die Anwendung eines Aufteilungsverhältnisses auf Basis ausschließlich der Gewinne der der Gruppe angehörenden Gesellschaften führe bei Vorliegen identer Bilanzstichtage aller an der Unternehmensgruppe beteiligten Gesellschaften zwar zu einer der Zwölftelregelung des § 26 c Z 2 b) iVm § 26 c Z 2 a) KStG entsprechenden Besteuerung, jedoch bewirke diese Berechnungsmethode bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers eine sachlich nicht gerechtfertigte Verschiebung von dem Kalenderjahr 2004 zuzurechnendem negativen Einkommen in das Kalenderjahr 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 26 c Z 2 KStG 1988 ist § 22 idF des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Wird das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, ist der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zu besteuern.

Dabei gilt Folgendes:

a) Das Einkommen ist durch die Anzahl der Kalendermonate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Angefangene Kalendermonate gelten als volle Kalendermonate.

b) Sinngemäß ist das Einkommen des Gruppenträgers bzw. der Gruppenmitglieder zu ermitteln.

Für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2004 beginnen und auf die Z 2 zweiter Satz nicht zur Anwendung kommt, ist § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem BGBI.I Nr. 57/2004 anzuwenden. Dies gilt für Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005.

c) Dem Unternehmer steht es frei, den bis zum 31. Dezember 2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln und das Einkommen entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen.

§ 26c KStG regelt somit die Verteilung des Einkommens auf das Jahr 2004 mit einem Steuersatz von 34 % und auf das Jahr 2005 mit einem Steuersatz von 25 %. Für die

Aufteilung des Einkommens sind zwei Möglichkeiten vorgesehen, zwischen denen der Steuerpflichtige frei wählen kann.

Hinsichtlich des für die Unternehmensgruppe anzuwendenden Steuersatzes von 34 % oder 25 % sind nach dem Zweck des Gesetzes und im Sinn der beabsichtigten Gleichbehandlung von Körperschaften sowohl die einzelnen Gruppenmitglieder als auch der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen (ErlRV 686 BlgNR XXII. GP). Kraft gesetzlicher Regelung kann jedes Gruppenmitglied und auch der Gruppenträger die im Einzelfall günstigere *"Aufteilungstechnik"* (pauschal oder durch Zwischenabschluss) für das abweichende Wirtschaftsjahr 2004/2005 eigenständig wählen. Erzielen daher in einer Unternehmensgruppe alle Mitgliedskörperschaften Gewinne, so ist der **Gesamtgewinn** entsprechend den Gewinnzeiträumen der Mitgliedskörperschaften aufzuteilen und der Besteuerung von 34 % und 25 % zu unterwerfen.

Entsprechend ist auch vorzugehen, wenn in der Unternehmensgruppe einige Mitgliedskörperschaften Gewinne, andere aber Verluste erzielen. Auch diesfalls ist auf das zu veranlagende Gesamteinkommen abzustellen und dieses Gesamteinkommen verhältnismäßig auf die "Gewinnlieferanten" aufzuteilen (vgl. Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar Wiesner/Kirchmayr/ Mayr, Seite 208 ff).

Die im Nachstehenden dargestellte Berechnung der Abgabenbehörde erster Instanz zur Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei der Besteuerung der Gruppe im abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 ist somit durch Verwaltungspraxis und Lehre gedeckt:

- Pauschale Aufteilung der Gewinne der Gruppenmitglieder mit abweichendem Wirtschaftsjahr.
- Summierung der Gewinne aller Gruppenmitglieder und Ermittlung des Verhältnisses der 34 %-Gewinne zu den 25 %-Gewinnen.
- Abzug der Verluste von Gruppenangehörigen vom Gesamtbetrag der Gewinne ohne Zuordnung zu solchen aus 2004 und späteren Zeiträumen.
- Aufteilung des sich ergebenden Saldos nach dem festgestellten Verhältnis auf 34 %- und 25 %-Einkommensteile.

Die ziffernmäßige Darstellung im Detail:

| Name | Bilanz-stichtag | Gewinn/ Verlust | Gewinn-lieferanten | Steuersatz 25 % | Steuersatz 34% |
|-------------------------------------|-----------------|-----------------|--------------------|-----------------|----------------|
| A GmbH | 30.6. | 340.451,74 | 340.451,74 | 170.225,87 | 170.225,87 |
| B GmbH | 31.1. | 1.121.702,11 | 1.121.702,11 | 93.475,18 | 1.028.226,9 |
| C GmbH | 31.1. | -70.898,92 | | | |
| D - GmbH | 31.1. | 52.727,44 | 52.727,44 | 4.393,95 | 48.333,49 |
| E GmbH | 31.1. | -337.353,37 | | | |
| Ergebnis Gruppe für WJ 2004/2005 | | 1.106.629,00 | 1.514.888,29 | 268.095,00 | 1.246.786,29 |

| | | | | | |
|---------------------------------|--------------|--|------|------------|-------|
| Verhältnisrechnung | | | 100% | 17,7 % | 82,3% |
| Bemessungsgrundlage Gruppe 2005 | 1.106.629,00 | | | | |
| Steuersatz 25 % | 17,6974 % | | | 195.844,85 | |
| Steuersatz 34 % | 82,3026 % | | | 910.784,15 | |

Diese Vorgangsweise erscheint insofern systemkonform, als nach der zitierten Gesetzesbestimmung zweifelsfrei sowohl für Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder das zu versteuernde Einkommen getrennt zu ermitteln ist. Des Weiteren ist gesetzlich klargestellt, dass hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes ebenfalls auf das jeweilige Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger abzustellen ist. § 26 c Z 2 KStG sieht eine Spezialregelung vor, die sicherstellen soll, dass bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 nicht ungerechtfertigter Weise für Gewinnanteile aus 2004 eine Besteuerung mit dem abgesenkten Steuersatz von 25 % zum Tragen kommen kann.

Verluste unterliegen weder einem Steuersatz von 34 % noch einem solchen von 25 %, sodass eine anteilige Verlustaufteilung auf verschiedene Steuersätze nicht dem Gesetzessinn entsprechen würde.

Es war somit spruchgemäß entscheiden.

Salzburg, am 30. November 2011

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: