

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 12.11.2012, Steuernummer, betreffend **Körperschaftsteuer Gruppe 2005**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) handelt es sich um die Gruppenträgerin einer seit 2005 bestehenden **Unternehmensgruppe** mit mehreren Gruppenmitgliedern.
2. Mit Datum vom **17.11.2010** wurde vom zuständigen Finanzamt der **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005** erlassen, mit dem für das Jahr 2005 Körperschaftsteuer in Höhe von Betrag festgesetzt wurde.
3. Mit **Schriftsatz vom 21.12.2010** erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung **Berufung** gegen diesen Bescheid und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Während das im Körperschaftsteuerbescheid ausgewiesene Einkommen Gruppe für das Wirtschaftsjahr 2005 annähernd mit der Aufstellung des Gruppenergebnisses der Bf übereinstimme (Verweis auf Beilage 1), weiche die Ergebnisaufteilung auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 deutlich davon ab. Nach Rücksprache mit dem zuständigen Prüfer der Großbetriebsprüfung lasse sich die Abweichung derzeit nicht erklären.

Im Folgenden wurde die Berechnung der Körperschaftsteuer durch die Bf dargestellt und - abweichend vom angefochtenen Bescheid - um deren Festsetzung ersucht.

In der **Beilage "Veranlagung des Gruppenergebnisses nach § 9 KStG für das Wirtschaftsjahr 2005"** wurden unter Angabe des jeweiligen Bescheiddatums das steuerliche Einkommen der einzelnen Gruppenmitglieder bzw. des Gruppenträgers, dessen Aufteilung nach den Zeiträumen "April-Dez. 04 od. KJ 2004" und "Jän.-März 2005" und die darauf entfallende Körperschaftsteuer angeführt. Weiters ist bei jedem Gruppenmitglied und dem Gruppenträger (beim Gruppenträger im Detail auch bei den Mitunternehmerschaften) vermerkt, ob ein Zwischenabschluss erstellt wurde, und ergeben sich auch die jeweiligen anrechenbaren ausländischen Quellensteuern, die anrechenbare inländische KEST sowie die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer und die Steuerumlage für das jeweilige Gruppenmitglied.

4. In der Berufungsergänzung vom 10.01.2011 wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Zur Ergebnisaufteilung 2004/2005:

*Aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres beinahe aller Gesellschaften der Unternehmensgruppe (Gruppenträger und der Großteil der Gruppenmitglieder bilanzierten jeweils zum 31. März eines Jahres) und der Körperschaftsteuersatzänderung von 34% auf 25% zum 01.01.2005 sei gemäß § 26c Z 2 KStG der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil des Gesamteinkommens 2005 mit 34% zu versteuern. Die Aufteilung auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 könne dabei gemäß § 26c Z 2 lit. a iVm lit. b KStG entweder **aliquot nach Kalendermonaten** oder gemäß lit. c mittels **Zwischenabschluss** zum 31.12.2004 erfolgen. Eine Übersicht zu der nach diesen Bestimmungen vorgenommenen Aufteilung der Einkommen der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers sowie des Gruppeneinkommens werde in Beilage 1 dargestellt. Das darin dargestellte **Einkommen Gruppe** stimme im Gesamtbetrag iHv Betrag1 mit dem Körperschaftsteuerbescheid überein. Allerdings weiche die Ergebnisaufteilung auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 deutlich von der vorliegenden Aufstellung ab. Die festgestellte Abweichung resultiere daraus, dass im Gruppeneinkommen 2005 sowohl positive als auch negative Einkommen der einzelnen Gruppenmitglieder bzw. des Gruppenträgers enthalten seien. In der bescheidmäßig vorgenommenen Ergebnisaufteilung sei lediglich für die positiven Einkommen eine der Erklärung entsprechende Ergebnisaufteilung in 34%-Gewinne und in 25%-Gewinne vorgenommen worden. Die negativen Einkommen (von 6 Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger) seien hingegen aliquot mit den festgestellten 34%-Gewinnen und den 25%-Gewinnen verrechnet worden und zwar unabhängig davon, ob die Verluste des abweichenden Wirtschaftsjahres vor oder nach dem 31.12.2004 erzielt wurden. Entgegen dieser*

Vorgehensweise sei es auf Basis des Gesetzeswortlautes naheliegender, Verluste ebenso wie Gewinne monatsweise aufzuteilen (Verweis auf Aigner/Kofler in Quantschnigg u.a., Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen [2005]). Da nach dem Wortlaut der genannten gesetzlichen Bestimmungen die beiden möglichen Alternativen der Ergebnisaufteilung (Aliquotierung bzw. Zwischenabschluss) nicht auf positive Einkommen beschränkt seien, sollte, argumentum lege non distinguente, auch bei negativen Einkommen eine entsprechende Ergebnisaufteilung (Aliquotierung bzw. Zwischenabschluss) möglich sein. Entsprechend den Ausführungen von Aigner/Kofler würden durch diese Gesetzesinterpretation willkürliche Aufteilungsergebnisse vermieden, wobei sich dies sowohl zugunsten, aber auch zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken könne. Die **Erläuterungen zur Regierungsvorlage** (ErlRV 686 BlgNR XXII. GP) zu § 26c Z 2 lit. b KStG lauteten: "Die Änderung dient der Klarstellung, dass auch in der Unternehmensgruppe hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) jedes Gruppenmitglied sowie der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen sind. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres gelten auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26c Z 2 lit. a und c. Zudem wird klargestellt, dass für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2005 enden, jedenfalls der Steuersatz von 34% zur Anwendung kommt. Dies gilt für alle Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005". Wiesner/Kirchmayr/Mayr (Praxiskommentar Gruppenbesteuerung mit Verweisen) würden darauf hinweisen, dass es nach Sinn und Zweck des Gesetzes bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/2005 möglich sei, den bis zum 31.12.2004 angefallenen Gewinn exakt mittels Zwischenabschluss gemäß lit. c zu ermitteln und jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger die "Aufteilungstechnik" (pauschal oder Zwischenabschluss) **eigenständig** wählen könnten. Bei der Ergebnisaufteilung iSd BMF käme es insbesondere auch dann zu **willkürlichen Ergebnissen**, wenn nach dem Kalenderjahr bilanzierende Gruppenmitglieder im KJ 2004 ein negatives steuerliches Einkommen aufweisen würden, denn dann würde dieser im KJ 2004 entstandene Verlust nicht nur im auf das KJ 2004 entfallenden Teil des Gruppeneinkommens berücksichtigt werden, sondern entsprechend der Relation der positiven steuerlichen Einkommen zum Teil auch im KJ 2005. Aufgrund der bestehenden **Steuerausgleichsvereinbarung** habe das Gruppenmitglied im Falle eines negativen steuerlichen Einkommens Anspruch auf eine negative Steuerumlage. Die Berechnung dieser negativen Steuerumlage hänge dann aber nicht nur von den Verhältnissen des Gruppenmitglieds, sondern von den Einkommen **sämtlicher** Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers ab. Denn obwohl der Verlust des Gruppenmitglieds im Jahr 2004 entstanden sei, würde für die Berechnung der negativen Steuerumlage entsprechend des Beitrags des Gruppenmitglieds zur Gesamtsteuerbelastung der Unternehmensgruppe nicht ein Steuersatz von 34% zur Anwendung kommen, sondern ein sich auf Basis der Berechnungsmethode iSd BMF ergebender Mischsatz. Dies stehe allerdings im Widerspruch zu den Aussagen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, wonach **"jedes Gruppenmitglied in der Unternehmensgruppe hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes (34%**

oder 25%) **gesondert zu behandeln** und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen sei" und darüber hinaus klargestellt werde, dass "für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2005 enden, **jedenfalls der Steuersatz von 34% zur Anwendung komme**". Es werde daher eine erklärungskonforme Aufteilung laut beigelegter Aufstellung ("Beilage 1") und Festsetzung einer Körperschaftsteuer in Höhe von Betrag1a (Berechnung siehe Aufgliederung laut Schriftsatz vom 21.12.2010) ersucht.

Zu den anrechenbaren ausländischen Steuern:

In diesem Zusammenhang wurde die Anrechnung ausländischer Quellensteuern eines Gruppenmitglieds und des Gruppenträgers trotz deren negativer Ergebnisse beantragt. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auch auf einen an das BMF gestellten Antrag gemäß § 48 BAO.

5. In der Folge wurde der angefochtene **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005** aufgrund von Außenprüfungen mehrmals geändert. Der im Rahmen einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangene **letztgültige Bescheid** stammt vom **12.11.2012**.

6. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 02.07.2015** wurde die gegenständliche Berufung (nach § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 nunmehr als "Beschwerde" zu erledigen) vom Finanzamt unter Hinweis auf § 252 BAO, *wonach ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien*, als unbegründet abgewiesen.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe werde die Körperschaftsteuer für das Einkommen der gesamten Gruppe im Sinne des § 9 KStG vorgeschrieben. Das Einkommen der Gruppe im Jahr 2005 habe Betrag2 (Anmerkung: gemeint wohl der "Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe") betragen und sei gemeinsam vom Gruppenträger und Zahl Gruppenmitgliedern erzielt worden. Sowohl an den Gruppenträger als auch an jedes Gruppenmitglied sei ein Feststellungsbescheid Gruppenträger bzw. Gruppenmitglied 2005 ergangen. Diese Bescheide seien Feststellungsbescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO über das eigene Einkommen des Gruppenträgers bzw. der Gruppenmitglieder im Sinne des § 9 Abs. 6 und 7 KStG. Die Feststellungsbescheide seien rechtsmittelfähig und hätten Bindungswirkung. Die Berufung richte sich gegen die dem Bescheid zugrunde gelegte Aufteilung des Einkommens des Wirtschaftsjahres 2004/2005 auf die Jahre 2004 (mit einer Körperschaftsteuerbelastung von 34%) und 2005 (mit einer Körperschaftsteuerbelastung von 25%) und gegen die Nichtanrechnung ausländischer Steuern. Die Aufteilung des Einkommens erfolge dann, wenn der Gruppenträger bzw. ein Gruppenmitglied ein negatives Einkommen erzielt habe, nicht, so wie erklärt, nach einem zum 31.12.2004 erstellten Zwischenabschluss im Sinne des § 26c Z 2 lit. c KStG, sondern die Summe der Verluste werde aliquot (im Verhältnis der auf die Jahre 2004 und 2005 entfallenden Gewinne, die von den Gruppenmitgliedern erzielt wurden) auf die Jahre 2004 und 2005 aufgeteilt. Wenn ein Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger einen Gewinn erziele, werde über die Aufteilung des jeweiligen Gewinnes auf die Jahre 2004 und 2005

bereits im betreffenden Feststellungsbescheid Gruppenträger bzw. Gruppenmitglied 2005 abgesprochen. Im Verlustfall sei aus dem jeweiligen Feststellungsbescheid klar ersichtlich, dass eine unmittelbare Aufteilung des Verlustes auf die beiden Jahre nicht erfolge. Die Gruppe iSd § 9 KStG, die mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2005 gemeinsam zur Körperschaftsteuer veranlagt worden sei, umfasse inklusive des Gruppenträgers Zahl 2 Körperschaften. Davon hätten 6 (einschließlich des Gruppenträgers) ein negatives Einkommen, der Rest ein Einkommen von Null bzw. größtenteils ein positives Einkommen. An alle Gruppenmitglieder seien entsprechende Feststellungsbescheide ergangen. Über die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern sei ebenfalls im Feststellungsbescheid abzusprechen. Der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe sei ein abgeleiteter Bescheid, der lediglich die in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger bzw. Gruppenmitglied festgestellten Besteuerungsgrundlagen zusammenfasse und die Körperschaftsteuer in einem einzigen Bescheid für die ganze Gruppe festsetze. Die Beschwerdepunkte Aufteilung des Einkommens auf die Jahre 2004 und 2005 sowie Anrechnung ausländischer Steuern würden abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen betreffen, über die bereits in den zugrundeliegenden Feststellungsbescheiden abgesprochen worden sei. Eine Beschwerde hätte gegen die jeweiligen Feststellungsbescheide eingebracht werden müssen. Würden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so sei die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen. Eine gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 vom 17.11.2010 am 11.01.2011 eingebrachte Berufung hinsichtlich anrechenbarer Mindestkörperschaftsteuer und anrechenbarer Steuerbeträge sei mit Berufungsvorentscheidung vom 20.01.2011 erledigt worden. Darin sei über die Anrechnung ausländischer Steuerbeträge schon entschieden worden. Über die Anrechnung ausländischer Steuern beim Gruppenmitglied sei auch bereits mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied abgesprochen worden. Dagegen sei keine Berufung erhoben worden. Die Bescheidadressaten seien sowohl Gruppenmitglied als auch Gruppenträger gewesen.

7. Mit **Schriftsatz vom 30.04.2015** stellte die Bf einen Antrag auf Entscheidung durch das zuständige Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**), in dem begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Zum Sachverhalt und bisherigen Verfahrensgang:

Die ursprüngliche Berufung vom 21.12.2010 (samt Berufungsergänzung vom 10.01.2011) habe sich gegen den "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005" vom 17.11.2010 gerichtet. Dieser Bescheid sei aufgrund von Außenprüfungsfeststellungen mehrmals abgeändert worden und richte sich die Berufung nunmehr gegen den zuletzt ergangenen "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005" vom 12.11.2012.

Die Berufung habe ursprünglich folgende Punkte umfasst:

- a) Ergebnisaufteilung des Einkommens 2005 auf die Kalenderjahre 2004 und 2005*
- b) Anrechenbare ausländische Steuern*

Der Beschwerdepunkt b) betreffend die Anrechnung ausländischer Steuern werde aufgrund der zwischenzeitig ergangenen VwGH-Judikatur zurückgezogen. Zum verbleibenden Beschwerdepunkt a) betreffend die Ergebnisaufteilung des

Einkommens 2005 werde Folgendes ausgeführt: Die Höhe des "Einkommens Gruppe" 2005 insgesamt sowie die grundsätzliche Aufteilung auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 (abgesehen eben im Falle eines negativen Einkommens) sei nicht strittig. Das Einkommen Gruppe 2005 betrage demnach aktuell Betrag3 (Verweis auf Beilage). Die darauf entfallende Körperschaftsteuer betrage laut aktuell angefochtenem "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005" Betrag4, während diese im Sinne der anhängigen Beschwerde mit Betrag5 (wiederum Verweis auf Beilage) festzusetzen sei. Laut aktuellen Feststellungsbescheiden (GM bzw. GT) betreffe die beanstandete Einkommensaufteilung neben dem Gruppenträger folgende Gruppenmitglieder mit negativem Einkommen:

- GM1
- GM2
- GM3
- GM4
- GM5
- GM6

Die Beschwerde betreffe sowohl Gruppenmitglieder mit einem Zwischenabschluss im Sinne des § 26c Z 2 KStG 1988 als auch solche ohne Zwischenabschluss.

Zur Beschwerdeverentscheidung:

Laut Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 02.07.2014 hätte die Berufung gegen die jeweiligen Feststellungsbescheide eingebracht werden müssen, da es sich bei den Beschwerdepunkten um abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen handle, über die bereits in den zugrundeliegenden Feststellungsbescheiden (der Gruppenmitglieder bzw. des Gruppenträgers) abgesprochen worden wäre.

Dem Argument laut Beschwerdeverentscheidung, dass im Verlustfall aus dem jeweiligen Feststellungsbescheid "klar ersichtlich" gewesen sei, dass eine unmittelbare Aufteilung des Verlustes auf die beiden Jahre nicht erfolgt sei, werde aus folgenden Gründen widersprochen:

- Auf den betreffenden Feststellungsbescheiden fänden sich keine Angaben zur Einkommensaufteilung. Weder werde eine Aufteilung genannt, noch werde die beantragte Einkommensaufteilung abgewiesen. Auf den Feststellungsbescheiden fänden sich überhaupt keine – weder positive noch negative – die Einkommensaufteilung betreffende Hinweise.
- Dass aus dem Fehlen einer Angabe über die Einkommensaufteilung nicht auf das Versagen der beantragten Aufteilung geschlossen werden könne, lasse sich auch aus den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für Mitunternehmerschaften ableiten. In diesen fänden sich selbst im Falle von positiven Einkünften keine Angaben über die vorzunehmende Aufteilung, obwohl eine Aufteilung gemäß § 26c Z 2 lit. d KStG zu erfolgen habe (Verweis auf den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betreffend GM7 vom 12.09.2007). Aus dem Nichtabsprechen über die Einkommensaufteilung in den

Feststellungsbescheiden sei somit keinesfalls klar ersichtlich, dass keine unmittelbare Aufteilung des (positiven oder negativen) Einkommens erfolgte.

- *§ 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 regle jene Punkte, über die ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied (Z 1) bzw. Gruppenträger (Z 2) abzusprechen habe. Die Aufteilung des Einkommens im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres werde darin nicht genannt. Ein Abspruch über die Einkommensaufteilung habe daher nach den gesetzlichen Vorschriften nicht zwingend im jeweiligen Feststellungsbescheid zu erfolgen. Fehle im jeweiligen Feststellungsbescheid eine Angabe über die Einkommensaufteilung, so liege insofern weder ein Bescheidmangel vor, noch könne sich daraus irgendeine Bindungswirkung für den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe ergeben, zumal ja über die Einkommensaufteilung in den fraglichen Feststellungsbescheiden überhaupt nicht abgesprochen worden sei.*
- *Letztlich sei auf den zeitlichen Ablauf des bisherigen Verfahrens hinzuweisen: Die ersten Feststellungsbescheide Gruppe 2005 mit einem negativen Einkommen seien am 29.01.2007 ergangen. Für die Bf sei es aber erst nach Zustellung des ersten Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2005 am 22.11.2010 und somit beinahe vier Jahre nach den ersten Feststellungsbescheiden ersichtlich geworden, dass das Finanzamt der beantragten Einkommensaufteilung nicht folgte. Und selbst nach Zustellung sei noch einige Zeit bis zur Erkenntnis vergangen, wie das Finanzamt bei der Einkommensaufteilung tatsächlich vorgegangen sei. Denn zunächst sei aus dem Bescheid lediglich hervorgegangen, dass offenbar eine Einkommensaufteilung im Verhältnis von rund 62,99 : 37,01 vorgenommen worden sei, welche für die Bf aber nicht nachvollziehbar gewesen sei. Nach ihrer Berechnung habe sich eine Aufteilung von rund 90,95 : 9,05 ergeben. Dementsprechend sei auch die mit diesem Bescheid festgesetzte KöSt 2005 iHv rund Betrag6 nicht nachvollziehbar und höchst überraschend gewesen, zumal aufgrund der Berechnungen der Bf auf Basis der eingereichten Erklärungen mit einer KöSt 2005 iHv rund Betrag7 gerechnet worden war. Die Differenz habe rund 4,5 Mio Euro zulasten der Bf ausgemacht. Für diese überraschende Mehrbelastung sei natürlich bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei bilanzielle Vorsorge getroffen worden. Wie in der ursprünglichen Berufung vom 21.12.2010 angeführt, sei es auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar gewesen, wie sich die bescheidmäßige Einkommensaufteilung ergeben habe. Um die Rechtsmittelfrist zu wahren und die Aussetzung der Einhebung zu erwirken, sei mit besagtem Datum dennoch die Erstberufung eingebracht worden. Die im Bescheid vorgenommene Einkommensaufteilung sei damals nicht einmal für den zuständigen Prüfer der laufenden Außenprüfung, mit dem die Bf diesbezüglich in Kontakt gestanden sei, nachvollziehbar gewesen. Erst in den folgenden Tagen sei von ihm mitgeteilt worden, wie sich die festgesetzte Einkommensteuer ergebe, woraufhin dann die Berufungsergänzung vom 10.01.2011 eingebracht worden sei.*
- *Seit Berufungseinbringung habe es eine UFS-Entscheidung vom 30.11.2011, RV/0455-S/09, zu einem vergleichbaren Sachverhalt gegeben. Auch wenn diese die Aufteilung der Finanzverwaltung grundsätzlich bestätigt habe, sei festzuhalten, dass die Berufung*

offensichtlich auch hier gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 gerichtet gewesen sei, ohne dass dies vom UFS beanstandet worden sei.

Zusammenfassend sei daher für die Steuerpflichtigen aus den jeweiligen Feststellungsbescheiden nicht erkennbar gewesen, dass der beantragten Aufteilung der Verluste nicht gefolgt würde, weshalb auch die Einbringung einer Berufung gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid unmöglich gewesen sei.

Ergänzende materiellrechtliche Begründung:

Die in der Berufungsergänzung vom 10.01.2011 enthaltene Argumentation bleibe unverändert aufrecht. Die Beschwerde zur Einkommensaufteilung bei Gruppenkörperschaften mit negativem Einkommen umfasse sowohl solche mit einem Zwischenabschluss im Sinne des § 26c Z 2 lit. c KStG als auch jene ohne einen solchen. In beiden Fällen nehme die Finanzverwaltung keine unmittelbare Einkommensaufteilung vor. Die zu entscheidende Rechtsfrage laute daher primär, ob im Falle eines Verlusts der jeweiligen Gruppenkörperschaft überhaupt eine eigenständige Aufteilung des Verlustes (entweder aliquot nach Kalendermonaten gemäß § 26c Z 2 lit. a KStG oder mittels Zwischenabschluss gemäß § 26c Z 2 lit. c KStG) zu erfolgen habe.

Hiezu werde ergänzend Folgendes vorgebracht:

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung zur Einkommensaufteilung bei abweichendem Wirtschaftsjahr bzw. zur Vorgehensweise in der Unternehmensgruppe finde sich in § 26c Z 2 KStG. Ursprünglich mit dem StReformG 2005 (BGBl I 57/2004) eingeführt, sei diese Bestimmung mit dem AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) in der nach wie vor gültigen Fassung novelliert worden. Mit der Novellierung sei der zuvor verwendete Begriff des aufzuteilenden Gewinns mit jenem des aufzuteilenden Einkommens (vgl. 2. Satz und lit. a, b und c) und die Organschaftsregelung mit jener für Unternehmensgruppen (vgl. lit. b) ersetzt worden.

Nach dem Zitat der nunmehr anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf darauf hingewiesen, dass in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2004 (ErlRV 686 BlgNR XXII. GP) hinsichtlich der Unternehmensgruppen klargestellt worden sei, dass "im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26 Z 2 lit. a und c gelten". Dies sei insofern erwähnenswert, als man aufgrund der Abfolge der Sublitera zur Auffassung gelangen könnte, dass für Gruppenkörperschaften nur eine aliquote Einkommensaufteilung und keine aufgrund eines Zwischenabschlusses vorgesehen sei. Aufgrund der klarstellenden Erläuterungen ergebe sich aber zweifellos, dass auch für Gruppenkörperschaften beide Einkommensaufteilungen möglich sein sollten. Für die gegenständliche Beschwerde sei dies aber lediglich von sekundärer Relevanz, da die Finanzverwaltung im Verlustfall überhaupt keine eigenständige Einkommensaufteilung – und somit auch keine aliquote im Sinne der lit. a – vornehme.

*Nach den genannten Bestimmungen sei im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres das **Einkommen** der Gruppenkörperschaften entweder aliquot nach Kalendermonaten*

oder entsprechend der Gewinnrelation auf Basis des zum 31.12.2004 ermittelten Gewinnes aufzuteilen. Einkommen sei gemäß § 7 Abs. 2 KStG der Gesamtbetrag der Einkünfte ... nach Ausgleich mit Verlusten ... und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrags für begünstigte Zwecke. Bei den hier betroffenen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger handle es sich zudem um Körperschaften gemäß § 7 Abs. 3 KStG, sodass sämtliche Einkünfte dieser Gruppenkörperschaften den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien. Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG der Gewinn und dieser sei gemäß § 4 Abs. 1 EStG wiederum der Unterschiedsbetrag des Betriebsvermögensvergleichs. **Aufgrund dieser eindeutigen gesetzlichen Definition könne daher kein Zweifel daran bestehen, dass sowohl der Begriff Einkommen als auch der Begriff Gewinn positive als auch negative Beträge umfasse.** Diese Rechtsansicht finde auch ihre Bestätigung in den gegenständlichen Feststellungsbescheiden, in denen im Verlustfalle sowohl das Einkommen als auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils mit einem negativen Betrag ausgewiesen seien. Da somit auch ein Verlust steuerrechtlich als Einkommen anzusehen sei, habe aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung auch im Verlustfall die Einkommensaufteilung nach § 26c Z 2 lit. a und c EStG zu erfolgen. Diese Ansicht werde auch von Aigner/Kofler geteilt (siehe hiezu auch Berufungsergänzung vom 10.01.2011), nach denen es auf Basis des Gesetzeswortlautes entgegen der Ansicht des BMF naheliegender sei, Verluste ebenso wie Gewinne aufzuteilen.

Zu einem vergleichbaren Fall einer Einkommensaufteilung in der Unternehmensgruppe gäbe es schon eine UFS-Entscheidung (UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09). Auch in diesem Fall sei das Gesamteinkommen Gruppe 2005 positiv gewesen, wobei zwei Gruppenmitglieder mit abweichendem Wirtschaftsjahr jeweils negative Einkünfte erzielt hätten. Es habe sich die Frage gestellt, ob für diese beiden Gruppenmitglieder abweichend von der Vorgehensweise des Finanzamtes eine Einkommensaufteilung gemäß § 26c Z 2 KStG (hier: aliquot nach Kalendermonaten) zu erfolgen habe. Der UFS habe die Berufung unter Verweis auf den Gruppenbesteuerungskommentar von Wiesner/Kirchmayr/Mayr als unbegründet abgewiesen. Demnach sei auch in einer Unternehmensgruppe, in der einige Mitgliedskörperschaften Gewinne, andere aber Verluste erzielten, auf das Gesamteinkommen abzustellen und dieses verhältnismäßig auf die "Gewinnlieferanten" aufzuteilen. Der Feststellung, dass auch in diesem Fall auf das Gesamteinkommen abzustellen sei, sei zunächst zuzustimmen, denn es gehe jedenfalls um die Aufteilung des Gesamteinkommens. Fraglich sei eben nur, in welchem Verhältnis. Aus den von Wiesner/Kirchmayr/Mayr in weiterer Folge genannten Betrachtungen werde dann klar, dass damit gemeint sei, dass das Gesamteinkommen im Verhältnis der summierten aufgeteilten Gewinne der "Gewinnlieferanten" aufzuteilen sei. Dies entspreche genau der Vorgehensweise der Finanzverwaltung, was insofern auch nicht verwunderlich sei, als mit Hrn. Wiesner und Hrn. Mayr zwei namhafte Vertreter des BMF am zitierten Gruppenbesteuerungskommentar mitgewirkt hätten. Die Aussage im UFS-Erkenntnis, wonach die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Aufteilung von Gewinnen

und Verlusten durch Verwaltungspraxis und Lehre gedeckt sei, sei somit jedenfalls zu relativieren bzw. auch selbstredend.

Als berücksichtigungswürdiger Einwand in der genannten UFS-Entscheidung bleibe allerdings die Feststellung, dass Verluste weder einem Steuersatz von 34% noch einem solchen von 25% unterlägen, sodass eine anteilige Verlustaufteilung auf verschiedene Steuersätze nicht dem Gesetzessinn entsprechen würde. Dem sei insoweit zunächst einmal zuzustimmen, als Verluste natürlich tatsächlich keiner Besteuerung unterlägen (Anmerkung: Verweis auf Berufungsergänzung bezüglich Vereinbarung einer negativen Steuerumlage, weshalb sich die Frage, mit welchem Steuersatz der Verlust zu versteuern sei, unmittelbar auf die Höhe dieser Steuerumlage auswirke). Nichtsdestotrotz komme es aber aufgrund des positiven gesamten Gruppeneinkommens zu einer Besteuerung auf Ebene des Gruppenträgers. **Und für die Höhe dieser Steuerbelastung sei es sehr wohl von entscheidender Bedeutung, in welchem Verhältnis die Verluste der einzelnen Gruppenkörperschaften aufzuteilen seien.** Dementsprechend sei auch die Aussage, dass eine anteilige Verlustaufteilung auf verschiedene Steuersätze nicht dem Gesetzessinn entsprechen würde, nicht nachvollziehbar bzw. falsch, da auch im beeinspruchten Bescheid eine Aufteilung vorgenommen worden sei, nur eben nicht auf Basis des jeweils eigenständig ermittelten Verlusts, sondern im Verhältnis der aufsummierten Anteile der positiven Einzeleinkommen. Dass gegen die genannte UFS-Entscheidung keine Beschwerde eingelegt worden sei, dürfte wohl damit zusammenhängen, dass es in diesem Verfahren um einen relativ geringen Mehrbetrag von rund 3.000,00 Euro gegangen sei, sodass womöglich aus diesem Grund von weiteren rechtlichen Schritten Abstand genommen worden sei.

Zur Frage der Gesetzesauslegung bei der vorzunehmenden Einkommensaufteilung auf die Kalenderjahre 2004 und 2005, die sich, wie erläutert, eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut ergebe, sei auch auf VwGH 20.03.2013, 2009/13/0101, zu verweisen. In diesem Erkenntnis sei es um die Frage gegangen, ob die Bestimmung des § 26c Z 2 KStG zur Einkommensaufteilung nach unterschiedlichen Steuersätzen auch auf mehrjährige Liquidationszeiträume anzuwenden sei, die sich über den 31.12.2004 hinaus erstrecken. Der Liquidationszeitraum sei im dort behandelten Fall von 1.1.2004 bis zum 17.2.2006 gelaufen. Das Finanzamt habe im Analogieschluss bzw. in teleologischer Auslegung die Anwendung des § 26c Z 2 KStG auch auf den Liquidationsgewinn und demnach dessen anteilige Besteuerung mit einem Steuersatz von 34% begehrt. Auch wenn eine anteilige Besteuerung des Liquidationsgewinnes für den das Kalenderjahr 2004 betreffenden Gewinnanteil naheliege, habe der VwGH dieser Rechtsansicht aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 26c Z 2 KStG eine klare Absage erteilt. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut sei nach der Judikatur des VwGH nur dann zulässig, wenn eindeutig feststehe, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt, als er zum Ausdruck gebracht habe, so beispielsweise, wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden könne, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen sei, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck komme; im Zweifel sei das Bestehen einer Gesetzeslücke nicht anzunehmen (m.w.N.). Da sich

§ 26c Z 2 KStG bei der Ausnahmeregelung zur Einkommensaufteilung ausdrücklich auf abweichende Wirtschaftsjahre beziehe und sich auch aus den Gesetzesmaterialien keine Anhaltspunkte für eine sinngemäße Anwendung auch für Liquidationszeiträume ergäben, bliebe für eine Ausdehnung dieser Regelung auf den Liquidationsgewinn kein Raum. **Aufgrund dieser restriktiven Haltung des VwGH zum Abweichen vom Gesetzeswortlaut ergebe sich auch für die gegenständliche Beschwerde, dass sich die Auslegung des maßgeblichen Begriffes des aufzuteilenden Einkommens zwingend am Gesetzeswortlaut zu orientieren habe und demnach auch negative Einkommen umfasse.** Hinzu komme im gegenständlichen Fall noch, dass dieses Ergebnis im Unterschied womöglich zum vom VwGH entschiedenen Fall auch voll und ganz mit dem Sinn und Zweck der Bestimmung in Einklang zu bringen sei. Denn wie das Finanzamt im zitierten VwGH-Verfahren anführe, habe mit der Bestimmung der Einkommensaufteilung doch allgemein sichergestellt werden sollen, dass nur jene Einkommensteile mit dem verminderten Steuersatz von 25% besteuert würden, die nach dem 31.12.2004 erwirtschaftet worden seien. Im Umkehrschluss sei es daher wohl ebenso sachgerecht, jene Verluste, die bis zum 31.12.2004 entstanden seien, ebenfalls mit den bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten positiven Einkünften zu verrechnen. Zu diesem Ergebnis komme es aber nur dann, wenn auch bei Gruppenkörperschaften mit Verlusten eine Aufteilung dieses Verlustes entweder aliquot nach Kalendermonaten oder mittels Zwischenabschluss vorgenommen werde.

Zusammenfassung:

Die Begründung laut BVE, dass gegen den falschen Bescheid berufen worden wäre, sei nicht haltbar, da es für den Steuerpflichtigen auf Basis der Feststellungsbescheide betreffend Gruppenmitglieder bzw. Gruppenträger tatsächlich nicht erkennbar gewesen sei, dass der erklärten Einkommensaufteilung nicht gefolgt werden würde. In materiellrechtlicher Hinsicht könne aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes kein Zweifel daran bestehen, dass das gemäß § 26c Z 2 KStG aufzuteilende Einkommen sowohl positive als auch negative Beträge und somit auch Verluste umfasse. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH komme ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut nur unter sehr eingeschränkten, hier nicht vorliegenden Bedingungen in Betracht und auch das Vorliegen einer Gesetzeslücke sei im Zweifel nicht anzunehmen. Die vom Finanzamt vorgenommene Einkommensaufteilung entsprechend der Gesetzesauslegung von Wiesner/Kirchmayr/Mayr sei daher zurückzuweisen. Darüber hinaus stehe die von der Bf vertretene Ansicht auch mit einer teleologischen Rechtsauslegung in Einklang, denn nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmung zur Einkommensaufteilung, dass nämlich dadurch nur jene Einkommensteile mit dem verminderten Steuersatz von 25% besteuert werden sollten, die nach dem 31.12.2004 erwirtschaftet werden, müsse auch gelten, dass jene Verluste, die bis zum 31.12.2004 entstanden seien, mit jenen positiven Einkünften zu verrechnen seien, die ebenfalls bis zum 31.12.2004 erwirtschaftet worden seien.

Anträge:

Mit dem Vorlageantrag werde gleichzeitig der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Zur Zulässigkeit der Revision werde erwähnt, dass es sich bei der gegenständlichen Rechtsfrage um eine solche von grundsätzlicher Bedeutung handle, da eine Rechtsprechung des VwGH zu dieser Rechtsfrage fehle. Zudem gäbe es hiezu unterschiedliche Literaturmeinungen namhafter Fachkommentare, sodass auch aus diesem Grunde eine Klärung wünschenswert wäre. Darüber hinaus hänge die Lösung dieser Rechtsfrage auch nicht von Umständen des Einzelfalles ab, sodass jedenfalls ein allgemeines Interesse an deren Klärung bestehe. Schließlich sei die richtige Rechtsanwendung im gegenständlichen Fall für den Steuerpflichtigen von erheblichem Gewicht.

8. Mit Vorlagebericht vom 05.08.2015 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Darin wurde festgehalten, dass – entgegen der in der Beschwerdeverentscheidung dargestellten Ansicht – die Beschwerde bezüglich des Punktes "Aufteilung des Einkommens auf die Jahre 2004 und 2005" nicht gemäß § 252 BAO abzuweisen sei, da aus den jeweiligen Feststellungsbescheiden, die ein negatives Ergebnis auswiesen, tatsächlich nicht ersichtlich sei, dass und in welchem Ausmaß (auch wenn sich das grundsätzlich aus dem Gesetzestext ergebe) das Finanzamt von der gewünschten Aufteilung abgegangen sei.

Hinsichtlich der Aufteilung des Einkommens auf die Jahre 2004 und 2005 hielt die belangte Behörde ihre Ansicht aufrecht, dass die im angefochtenen Bescheid erfolgte Aufteilung den gesetzlichen Vorgaben entspreche, weshalb die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde.

9. Am 02.08.2016 wurde vor dem Bundesfinanzgericht im Beisein der Vertreter bzw. der Vertreterin beider Parteien des Beschwerdeverfahrens ein **Erörterungsgespräch** durchgeführt:

*Zu den **Ergebnissen der einzelnen Gruppenkörperschaften des Jahres 2005** wurde festgestellt, dass sich an diesen seit Vorlage der Beschwerde nichts mehr geändert habe und eine solche Änderung auch nicht mehr zu erwarten sei. Die aus der Beilage zum Vorlageantrag vom 30.04.2015 hervorgehenden Ergebnisse des Jahres 2005 der einzelnen Gruppenkörperschaften seien aufrecht und wurden der "Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe" sowie das "Einkommen Gruppe" laut angefochtenem Bescheid daher übereinstimmend außer Streit gestellt.*

*In rechtlicher Hinsicht wurde seitens der **Vertretung der belangten Behörde** auf die Argumente laut Vorlagebericht verwiesen. Zusätzlich wurde angemerkt, dass von der Finanzverwaltung nicht von der Gruppenbesteuerung abgewichen werde, weil weiterhin die Ergebnisse der Gruppenmitglieder dem Gruppenträger zugerechnet würden. Aufgrund der Sondersituation des Steuersatzwechsels komme lediglich die Übergangsbestimmung des § 26c Z 2 KStG zum Tragen.*

Von der **steuerlichen Vertretung der Bf** wurde zusätzlich zu den bisherigen Ausführungen zum Regelungsinhalt des § 26c Z 2 KStG 1988 angemerkt, dass *wesentlicher Inhalt der Gruppenbesteuerung ein Zusammenfassen von positiven und negativen Einkommensbestandteilen sei und weder ein positives noch ein negatives Einkommen einer Gruppenkörperschaft unmittelbar besteuert werde, sondern erst nach Zurechnung bzw. Zusammenfassung beim Gruppenträger. Daher entspreche die Vorgangsweise der Bf exakt der Vorgehensweise der Gruppenbesteuerung im Allgemeinen und dementsprechend sei auch bei der Interpretation von § 26c Z 2 KStG 2. Satz die Systematik der Gruppenbesteuerung mitzubedenken.* Außerdem wurde vorgebracht, dass der Gesetzgeber mit der Übergangsregelung des § 26c Z 3 KStG zur Gruppenbesteuerung bewusst in Kauf genommen habe, dass die Gruppenbesteuerung auch für Einkommensteile des Jahres 2004 zur Anwendung komme. Dementsprechend sei das Argument, dass die Gruppenbesteuerung auf das Jahr 2004 vorgezogen würde, zwar richtig, aber eine solche Vorgangsweise gesetzlich vorgesehen.

Nach ausführlicher Diskussion der Sach- und Rechtslage wurden von der steuerlichen Vertretung der Bf die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde:

Die Bf ist Gruppenträgerin einer seit 2005 bestehenden Unternehmensgruppe mit mehreren Gruppenmitgliedern. Sowohl die Gruppenträgerin selbst als auch der Großteil der Gruppenmitglieder ermitteln ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr. Bilanzstichtag ist jeweils der 31. März eines Jahres.

Mit Steuerreformgesetz 2005 wurde vom Gesetzgeber einerseits ab 2005 die Möglichkeit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Form der sog. "Gruppenbesteuerung" eingeführt, andererseits wurde der allgemeine Körperschaftsteuersatz ab Veranlagung 2005 von 34% auf 25% vermindert. In der mit Abgabenänderungsgesetz 2004 novellierten Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 wurde in diesem Zusammenhang festgelegt, dass bei abweichenden Wirtschaftsjahren, die vor dem 01.01.2005 beginnen und nach dem 31.12.2004 enden, der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber noch mit dem ehemaligen höheren Steuersatz von 34% zu besteuern ist. Die Ermittlung dieses auf 2004 entfallenden Einkommensteiles kann – in freier Wahl des Unternehmens – entweder in Form einer Aliquotierung nach Kalendermonaten oder in Form eines Zwischenabschlusses zum 31.12.2004 erfolgen.

Da die Gruppenträgerin sowie ein Großteil der Gruppenmitglieder den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, wurde diese gesetzliche Anordnung auch im gegenständlichen Fall für Ergebnisse, die im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 zu erfassen waren, aber aus abweichenden Wirtschaftsjahren resultierten, schlagend.

Die Einkommensaufteilung erfolgte seitens der Gruppenträgerin bzw. der Gruppenmitglieder – unabhängig davon, ob das jeweilige Einkommen insgesamt negativ oder positiv war – zum Teil im Wege der Aliquotierung und zum Teil in Form der Erstellung eines Zwischenabschlusses. Dieser Aufteilungsmodus wurde auch auf negative Ergebnisse von Gruppenkörperschaften angewandt. Betroffen waren hievon jeweils die Gruppenträgerin sowie sechs Gruppenmitglieder. Das negative Einkommen der Gruppenträgerin sowie eines Gruppenmitgliedes wurde in Form eines Zwischenabschlusses, das negative Ergebnis weiterer fünf Gruppenmitglieder aliquot ermittelt.

Die Bescheide betreffend Feststellung der Einkommen der Gruppenträgerin bzw. der Gruppenmitglieder wiesen bei positiven Ergebnissen eine Aufteilung des Einkommens auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 gemäß § 26c Z 2 KStG 1988 aus; bei negativen Ergebnissen findet sich kein entsprechender Aufteilungspassus im jeweiligen Feststellungsbescheid.

Im Rahmen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2005 vom 17.11.2010 wurden sämtliche Einkommen der Gruppenkörperschaften (Gruppenträgerin und Gruppenmitglieder) erfasst, deren Wirtschaftsjahr im Kalenderjahr 2005 endete. Eine Aufteilung der Ergebnisse hinsichtlich der Besteuerung mit dem Steuersatz von 34% für 2004 und 25% für 2005 erfolgte aber nur hinsichtlich der positiven Gruppenergebnisse. Die negativen Einkommen der Gruppenträgerin und der sechs Gruppenmitglieder wurden nicht aufgeteilt, sondern vom Gesamtergebnis abgezogen und das verbleibende Gesamteinkommen entsprechend der den Jahren 2004 und 2005 zuzuordnenden Gewinnrelation der die positiven Ergebnisse liefernden Gruppenmitglieder aufgeteilt und mit dem jeweiligen Steuersatz (34% für 2004, 25% für 2005) versteuert. Nach demselben Modus erfolgte die Einkommensaufteilung auch in den den angefochtenen Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abändernden Bescheiden. Der letztgültige Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 stammt vom 12.11.2012.

Die Vorgangsweise bei der Einkommensaufteilung führte gegenüber jener der Bf zu einer Körperschaftsteuermehrbelastung von mehreren Millionen Euro und ist das gegenständliche Beschwerdebegehren dagegen gerichtet. Außerdem war es ursprünglich auch auf Anrechnung von ausländischen Quellensteuern eines Gruppenmitglieds und des Gruppenträgers trotz negativer Ergebnisse gerichtet.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen; dies mit der Begründung, dass die betreffenden Einwendungen gegen die Feststellungsbescheide betreffend die Gruppenträgerin bzw. die Gruppenmitglieder eingebracht hätten werden müssen.

Im Vorlageantrag und im Rahmen des Erörterungsgespräches wendete die steuerliche Vertretung der Bf vor allem ein, dass sich in den Feststellungsbescheiden weder positive noch negative Hinweise betreffend die Einkommensaufteilung fänden und sich aus § 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 nicht ergäbe, dass diese Aufteilung im Feststellungsbescheid enthalten sein müsse. In materieller Hinsicht wurde, wie bereits auch schon in der Berufungsergänzung, darauf verwiesen, dass sich eine entsprechende Aufteilung auch bei negativen Einkommen sowohl aus dem Gesetzeswortlaut als auch aus Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung ergäbe. Diese Ansicht werde auch von maßgeblichen Autoren gestützt. Bezüglich des Beschwerdepunktes der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern wurde das Beschwerdebegehren im Vorlageantrag im Hinblick auf die zwischenzeitig ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausdrücklich zurückgezogen.

In ihrem Vorlagebericht sowie im Rahmen des Erörterungsgespräches gestand die belangte Behörde der Bf zu, dass eine Abweisung der Beschwerde aus dem Grunde, dass die Einwendungen gegen die Feststellungsbescheide erhoben hätten werden müssen, nicht möglich sei. Allerdings entspräche die Einkommensaufteilung laut angefochtenen Bescheiden jedenfalls den gesetzlichen Vorgaben, weshalb die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde.

Streitgegenständlich ist somit im gegenständlichen Verfahren letztlich noch, ob bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 auf Basis der Übergangsbestimmung des **§ 26c Z 2 KStG 1988** im Falle eines Verlustes und dadurch bedingt eines negativen Einkommens einer Gruppenkörperschaft eine eigenständige Aufteilung des Einkommens - entweder aliquot nach Kalendermonaten oder mittels Zwischenabschluss - zu erfolgen hat und vor Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf das Gesamteinkommen der Gruppe die negativen Ergebnisse 2004 vorrangig mit den positiven Ergebnissen 2004 anderer Gruppenkörperschaften zu verrechnen sind.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegten Akten, der Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes sowie den ebenfalls in den Akten aufliegenden Schriftsätzen samt Beilagen, in denen die Aufteilung der Ergebnisse der großen Anzahl der Gruppenkörperschaften glaubhaft und nachvollziehbar dargestellt wurde. Festgehalten wird, dass das grundsätzlich nicht strittige "Einkommen Gruppe 2005" laut angefochtenem Bescheid vom 12.11.2012 aufgrund der vorliegenden einzelnen Gruppenergebnisse anlässlich des Erörterungsgespräches am 02.08.2016 von beiden Parteien der Höhe nach außer Streit gestellt wurde. Strittig ist, wie auch im Vorlageantrag vom 30.04.2015 ausgeführt, lediglich die Frage der Aufteilung der negativen Ergebnisse von Gruppenkörperschaften auf die Jahre 2004 und 2005 für Zwecke der Besteuerung.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche Berufung (nunmehr gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 als "Beschwerde" zu erledigen) ursprünglich gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 17.11.2010 gerichtet war.

Dieser wurde zuletzt mit Bescheid vom 12.11.2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Gemäß **§ 253 BAO idF BGBl I 14/2013** gilt eine Bescheidbeschwerde dann, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies entspricht der Bestimmung des § 274 BAO alter Fassung (vor BGBl I 14/2013).

Aufgrund der zitierten gesetzlichen Anordnung gilt die gegenständliche Bescheidbeschwerde somit als gegen den **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 12.11.2012** gerichtet.

B) Rechtsgrundlagen:

(Anmerkung: Fettdruck jeweils durch das Bundesfinanzgericht)

1. Zu den Begriffen "Einkommen" und "Gewinn":

§ 7 KStG 1988 in der Fassung BGBl I 57/2004 lautet in den für das Beschwerdeverfahren maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

" (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

*(2) **Einkommen** ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. ...*

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. ...

*(4) **Gewinnermittlungszeitraum** ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.*

*(5) Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr **abweichendes Wirtschaftsjahr** haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden."*

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind."

2. Zur Gruppenbesteuerung:

§ 9 KStG 1988 in den für das gegenständliche Beschwerdeverfahren maßgeblichen Stellen lautet folgendermaßen:

*"(1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine **Unternehmensgruppe** bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes (Abs. 6 und 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.*

...

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

- 1.** Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.
- 2.** Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.

...

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (**Vorgruppenverluste**) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außengruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außengruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.

..."

§ 24a KStG 1988 lautet folgendermaßen:

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

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1;
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern,
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und
- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

2. Das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) oder des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern und
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2).

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

(3) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2). Das Gruppeneinkommen ergibt sich wie folgt:

1. Bei Gruppenträgern im Sinne des § 9 Abs. 3 erster bis fünfter Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.

2. Bei allen Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft im Sinne des § 9 Abs. 3 sechster Teilstrich durch Zusammenrechnung des eigenen Einkommens des Mitbeteiligten mit dem anteilig auf jeden entfallenden Anteil an den Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben. Auf die sich daraus ergebende Körperschaftsteuerschuld sind anzurechnende inländische Steuern, anrechenbare ausländische Steuern und verrechenbare Mindeststeuern (Abs. 4) ganz oder im

Falle einer Beteiligungsgemeinschaft anteilig anzurechnen. Mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides ist zuzuwarten, bis sämtliche Feststellungsbescheide im Sinne des Abs. 1 erlassen sind. ..."

3. Zum Körperschaftsteuersatz:

§ 22 KStG 1988 in der Fassung vor BGBl I 57/2004 lautete folgendermaßen:

*"(1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 beträgt **34%**.
..."*

§ 22 KStG 1988 in der Fassung BGBl I 57/2004 lautet folgendermaßen:

*"(1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt **25%**.
..."*

4. Zur Übergangsbestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988:

4.1. § 26c Z 2 KStG 1988 idF BGBl I 57/2004 – verlautbart am 04.06.2004 – lautete folgendermaßen:

*"§ 22 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 57/2004 ist **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005** anzuwenden. Bei einem vom Kalenderjahr **abweichenden Wirtschaftsjahr**, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ist der bis 31. Dezember 2004 angefallene Gewinn zwar beim Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem **Steuersatz** des § 22 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz **zu besteuern**. Dabei gilt Folgendes:*

***a)** Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres 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 der angefallene Gewinn des Organträgers bzw. der Organgesellschaften zu ermitteln.*

***c)** Dem Unternehmer steht es frei, den bis zum 31. Dezember 2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln."*

4.2. Mit BGBl I 180/2004 – verlautbart am 30.12.2004 – wurde die zitierte Bestimmung geändert, wobei, wie sich aus den **Gesetzesmaterialien (ErlRV 686 XXII. GP, 20)** ergibt, damit keine inhaltliche Änderung, sondern lediglich eine Klarstellung bewirkt werden sollte: *"Zu Z 9 (§ 26c):*

Die Änderung dient der Klarstellung, dass auch in der Unternehmensgruppe hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) jedes Gruppenmitglied sowie der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen sind. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres gelten auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26 Z 2 lit. a und c. Zudem wird klargestellt, dass für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor

dem 1. Jänner 2005 enden, jedenfalls der Steuersatz von 34% zur Anwendung kommt. Dies gilt für alle Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005."

§ 26c Z 2 KStG 1988 idF BGBl I 180/2004 – verlautbart am 30.12.2004 – lautet folgendermaßen:

"§ 22 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 57/2004 ist 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 2005 beginnen und auf die Z 2 zweiter Satz nicht zur Anwendung kommt, ist § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl I 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.
- d) Ist im Einkommen des Jahres 2005 oder 2006 der Körperschaft das Ergebnis aus einer Mitunternehmerbeteiligung enthalten, gilt Folgendes:
 - Wird der Gewinn der Mitunternehmerschaft nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ist unabhängig davon, ob die beteiligte Körperschaft selbst den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, dieser Gewinnanteil nach lit. a) aufzuteilen und der auf das Kalenderjahr 2004 entfallende Teil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 oder 2006 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 57/2004 zu besteuern.
 - Wird der Gewinn der Mitunternehmerschaft nach dem Kalenderjahr, das der beteiligten Körperschaft aber nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, ist der in dieses Wirtschaftsjahr fallende Gewinn der Mitunternehmerschaft zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 57/2004 zu besteuern."

5. Zur Übergangsbestimmung § 26c Z 3 KStG 1988, die lautet:

"§ 9 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 ist **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005** anzuwenden. ..."

C) Erwägungen:

1. Zum Streitpunkt der Aufteilung von negativen Einkommen des Gruppenträgers und von Gruppenmitgliedern auf die Kalenderjahre 2004 und 2005:

1.1. Zur materiellen Rechtslage:

Mit BGBl I 57/2004 (**Steuerreformgesetz 2005**) wurde unter anderem der **Körperschaftsteuersatz** gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988 von bisher **34% auf 25%** verringert.

In der **Übergangsbestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988** normierte der Gesetzgeber, dass dieser niedrigere Körperschaftsteuersatz **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005** gelten solle.

Für **Fälle eines abweichenden Wirtschaftsjahres** legte er fest, dass bei Beginn des Wirtschaftsjahres vor dem 01.01.2005 und Ende des Wirtschaftsjahres nach dem 31.12.2004 der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber noch mit dem höheren Körperschaftsteuersatz nach § 22 KStG 1988 alter Fassung zu besteuern sei.

Wie der **dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil** zu ermitteln ist, wurde in § 26c Z 2 lit. a bzw. c KStG 1988 normiert. Das Einkommen ist nach lit. a entweder zu **aliquotieren** (Teilung des Einkommens nach der Anzahl der Kalendermonate des Wirtschaftsjahres und Vervielfachung mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate) **oder** gemäß lit. c nach Ermittlung des durch **Zwischenabschluss** bis zum 31.12.2004 angefallenen Gewinnes entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen.

Dass die entsprechenden Aufteilungsmöglichkeiten auch für die Besteuerung im Rahmen der **Unternehmensgruppe** gelten sollen, hat der Gesetzgeber in **§ 26c Z 2 lit. b KStG 1988 idF BGBl I 180/2004** festgelegt, wenn er Folgendes bestimmte:

"Sinngemäß ist das Einkommen des Gruppenträgers bzw. der Gruppenmitglieder zu ermitteln. Für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2005 beginnen und auf die Z 2 zweiter Satz nicht zu Anwendung kommt, ist § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetzblatt BGBl I 57/2004 anzuwenden. Dies gilt für Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005." Der zweite Satz dieser Bestimmung bezieht sich auf Gewinne von Gruppenmitgliedern aus der Zeit vor dem 01.01.2005, wenn sie aufgrund abweichender Bilanzstichtage beim Gruppenträger erst 2006 oder später veranlagt werden (*Aigner/Kofler in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel, Gruppenbesteuerung, Tz 10 zu § 26c Z 2 und 3 KStG, S. 254*). Diese Anordnung ist im gegenständlichen Fall nicht streitrelevant, stellt aber einen eindeutigen Hinweis darauf dar, dass die Einkommensaufteilung bei abweichendem Wirtschaftsjahr für jedes Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger gesondert durchzuführen ist. Dass die Möglichkeit eines Zwischenabschlusses nach § 26c Z 2 lit. c KStG 1988 auch für Unternehmensgruppen gilt, ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien ErlRV 686 XXII. GP, 20, wo dezidiert darauf hingewiesen wird (siehe hierzu näher unten Punkt 1.1.1.2.).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Aufteilung des Einkommens seitens der Bf bzw. deren Gruppenmitglieder im Sinne des § 26c Z 2 KStG 1988 zum Teil durch Aliquotierung und zum Teil durch Ermittlung des Gewinnes im Rahmen eines Zwischenabschlusses und ist diese Vorgangsweise im gegenständlichen Verfahren auch nicht strittig.

In Streit steht vielmehr die Art der Berücksichtigung der Ergebnisse von Gruppenmitgliedern, die nach derselben Vorgangsweise aufgeteilt wurden, aber negativ waren.

Nach Ansicht der Bf sind diese zunächst mit den für das Jahr 2004 ermittelten positiven Ergebnissen gegenzuverrechnen, bevor sie in das Gesamteinkommen einfließen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind entsprechend Rz 1609 KStRL zuerst sämtliche Ergebnisse der Wirtschaftsjahre – positive wie auch negative – zusammenzurechnen und der verbleibende Teil entsprechend der den Jahren 2004 und 2005 zuzuordnenden Gewinnrelation mit dem jeweiligen Steuersatz (34% für 2004, 25% für 2005) zu versteuern.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

1.1.1. Grammatikalische Interpretation von § 26c Z 2 KStG 1988:

1.1.1.1. § 26c Z 2 2. Satz KStG 1988 sieht eindeutig vor, dass dann, wenn das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres ermittelt wird, das vor dem 01.01.2005 beginnt und nach dem 31.12.2004 endet, **der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 idF vor BGBl I 57/2004 (das heißt mit 34%) zu besteuern** ist.

1.1.1.2. Gemäß § 26c Z 2 lit. a KStG 1988 ist der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil dergestalt zu ermitteln, dass das Einkommen durch die Anzahl der Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen ist. Sinngemäß ist nach **§ 26c Z 2 lit. b KStG 1988** das Einkommen des Gruppenträgers bzw. der Gruppenmitglieder zu ermitteln. Nach **§ 26c Z 2 lit. c KStG 1988** steht es dem Unternehmer auch frei, anstatt der Aliquotierung gemäß lit. a den bis zum 31.12.2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln und das Einkommen entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen. Dass diese Möglichkeit sinngemäß auch für Unternehmensgruppen besteht, ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zu BGBl I 180/2004 (ErlRV 686 XXII. GP, 20), wenn dort dezidiert angeführt wird, *dass im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26c Z 2 lit. a und c gelten*.

Wie sich aus den zitierten Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der klarstellenden Formulierung in BGBl I 180/2004 ebenfalls ergibt, sind auch in der Unternehmensgruppe hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes von 34% oder 25% **jedes Gruppenmitglied sowie der Gruppenträger gesondert** zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen.

1.1.1.3. Wenn die Bf bzw. deren Gruppenmitglieder im gegenständlichen Fall das jeweilige Einkommen im Rahmen der Aliquotierung gemäß § 26c Z 2 lit. a KStG 1988 oder in Form eines Zwischenabschlusses für die Gewinnermittlung gemäß § 26c Z 2 lit. c KStG 1988 errechnet haben, so ist diese Vorgangsweise zunächst als vom Wortlaut der gegenständlichen Bestimmung gedeckt anzusehen, auch wenn das Betriebsergebnis bzw. das Einkommen letztlich negativ war. Der Bf ist nämlich darin beizupflichten, dass nach der Definition des § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Gewinn grundsätzlich auch negativ sein kann. Ebenso kann das Einkommen negativ sein, wenn im Rahmen der Einkommensermittlung die negativen Einkünfte die positiven übersteigen.

1.1.1.4. Darüber hinaus steht aber auch eindeutig fest, dass im Rahmen des am Leistungsprinzip orientierten Ertragssteuerrechtes (dem das Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht zuzuordnen sind) die Anwendung des Steuersatzes – gleichgültig, ob 34% oder 25% – auf ein negatives Einkommen jeweils zu keiner Besteuerung führen kann (in diesem Sinne auch UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09).

1.1.1.5. Gerade **das auf das gegebene Einkommen anzuwendende**

Besteuerungsausmaß in Form des Prozentsatzes von 34% oder 25% bildet aber den **Regelungsinhalt des § 26c Z 2 KStG 1988.**

Aus dessen zweitem Satz ergibt sich, dass der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen ist (das ist hier nicht strittig!), **"aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zu besteuern"** ist. Bei der Gruppenbesteuerung hat dies nach den oben zitierten Erläuternden Bemerkungen für jedes Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger gesondert zu erfolgen.

Über einen vorrangigen Verlustausgleich der dem Jahr 2004 zuzuordnenden positiven Einkommen mit den dem Jahr 2004 zuzuordnenden negativen Einkommen der Gruppenkörperschaften innerhalb des Gesamteinkommens der Gruppe sagt die Bestimmung nichts aus.

1.1.1.6. Auch den – ebenfalls mit BGBl I 57/2004 eingefügten – Normen des **§ 9 und § 24a KStG 1988** betreffend die Ermittlung des Gruppenergebnisses sowie die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe beim Gruppenträger ist eine vorrangige Verlustverrechnung im Rahmen der Zusammenrechnung **nicht zu entnehmen:**

Sämtliche Ergebnisse der Gruppenmitglieder sind bei der Ermittlung des Gesamteinkommens der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 1 bzw. Abs. 6 Z 2 KStG 1988 dem Ergebnis des Gruppenträgers zuzurechnen. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gilt nach § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4 (betreffend Vorgruppenverluste). Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind. Die Körperschaftsteuer wird dann gemäß § 24a Abs. 3 KStG 1988 nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (Verweis auf § 9 Abs. 6 Z 2) und das sich bei ihm durch

Zusammenrechnung des eigenen Einkommens mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben ergibt.

Eine vorrangige Verlustverrechnung der dem Jahr 2004 zuzuordnenden positiven Einkommen mit den dem Jahr 2004 zuzuordnenden negativen Einkommen der Gruppenkörperschaften innerhalb des Gesamteinkommens der Gruppe ergibt sich somit auch aus den Bestimmungen der §§ 9 bzw. 24a KStG 1988 nicht.

1.1.1.7. Aus dem Gesetzestext kann daher insgesamt keine vorrangige Verrechnung der negativen Gruppenergebnisse aus dem Jahr 2004 mit positiven Gruppenergebnissen aus diesem Jahr abgeleitet werden.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass damit der von *Aigner/Kofler in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, Wien 2005, Tz 13 zu § 26c Z 2 und 3 KStG, S. 255, vertretenen Meinung, *dass es auf Basis des Gesetzestextes naheliegender wäre, Verluste ebenso wie Gewinne monatsweise aufzuteilen*, grundsätzlich nicht widersprochen wird. Aufgrund der Formulierung des § 26c Z 2 2. Satz KStG 1988 ("*..., 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.*") ist aber für die Bf daraus am Ende nichts gewonnen, da die Aufteilung eines negativen Einkommens letztlich keine Konsequenz auf Besteuerungsebene zeitigen kann.

1.1.1.8. Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 ist somit folgende Vorgangsweise bei der Aufteilung des Einkommens (wie sie auch jener laut angefochtenem Bescheid entspricht) ableitbar:

Bei der Ermittlung des Gesamteinkommens der Gruppe werden zunächst sämtliche getrennt ermittelten positiven wie auch negativen Einzelergebnisse zusammengerechnet. Im Rahmen dieser Zusammenrechnung kommt es zu einer Saldierung der positiven und negativen Ergebnisse. Da bei Vorliegen negativer Ergebnisse der (durch die negativen Ergebnisse verminderte!) verbleibende Betrag unweigerlich niedriger ist als die Summe der nach den verschiedenen Steuersätzen zu versteuernden positiven Ergebnisse, ist nach einer sachgerechten Aufteilungsmethode des zu steuernden Einkommens auf die Jahre 2004 und 2005 zu suchen.

Im Gesetz ist diesbezüglich keine besondere Modalität vorgesehen.

Für die Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses ist daher jene Vorgangsweise zu wählen, die den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Dabei ist zu bedenken, dass das beim Gruppenträger zu steuernde Gesamteinkommen nur noch die positiven Einkommen der "Gewinnlieferanten" der Gruppe (gekürzt um die negativen Ergebnisse) umfasst. Eine aliquote Zuordnung im Verhältnis der jeweils auf die Jahre 2004 und 2005 entfallenden Anteile an der Summe der positiven Ergebnisse, die entsprechend § 26c Z 2 KStG 1988 von den einzelnen Gruppenkörperschaften getrennt für das jeweilige Jahr zu ermitteln sind, erscheint daher als einzig logisches Aufteilungsverhältnis.

1.1.1.9. Ergebnis:

Das Bundesfinanzgericht konnte somit in der Vorgangsweise der belangten Behörde laut angefochtenem Bescheid (folgend *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppensteuer, S. 208ff, und UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09) insgesamt **kein Abweichen vom Gesetzeswortlaut** erblicken. Dementsprechend vermochte auch der Hinweis auf die restriktive Haltung des Verwaltungsgerichtshofes zum Abweichen vom Gesetzeswortlaut (VwGH 20.03.2013, 2009/13/0101) den Standpunkt der Bf im gegenständlichen Fall nicht zu stützen, da ein solches Abweichen im gegenständlichen Fall nicht erblickt werden konnte.

1.1.2. Systematisch-logische und teleologische Interpretation:

In weiterer Folge konnten aber auch die systematisch-logische sowie die teleologische Interpretation der Norm des § 26c Z 2 KStG 1988 zu keinem anderen Ergebnis führen, als es sich bereits aufgrund der oben dargelegten grammatikalischen Auslegung ergab:

1.1.2.1. Wenn der Gesetzgeber in § 26c Z 2 lit. a und b KStG 1988 ausdrücklich auf "das Einkommen" abstellt, so ist diese Formulierung im gegebenen Kontext zu interpretieren. Dem Gesetzeswortlaut "**das Einkommen**" kann keine andere Bedeutung unterstellt werden als jene, dass auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/2005 nur ein Einkommen zu ermitteln ist. Daher ist es auch, wie im Praxiskommentar Gruppenbesteuerung von *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, K 456, S. 206, dargelegt, nicht möglich, Verlustvorträge vorweg mit den "Gewinnen 2004" zu verrechnen; nur für die Aufteilung dieses Einkommens besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen aliquoter Aufteilung bzw. Aufteilung per Zwischenabschluss. Wie auch von der Bf dargelegt, ist der Begriff "Einkommen" in der im Abgabenrecht allgemein geltenden Bedeutung (§ 2 EStG 1988) zu verstehen, nämlich als jener Betrag, welcher der Besteuerung (Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer) zugrunde zu legen ist. Nach § 26c Z 2 KStG 1988 sollten die jeweiligen Einkommen möglichst genau mit jenem Steuersatz belastet werden, der bei der jeweiligen "Einkommensentstehung" maßgebend war. Dies muss auch für das "Gesamteinkommen" in der Unternehmensgruppe gelten (*Mayr/Wiesner* in RWZ 2005/30, 97).

1.1.2.2. Der **Beweggrund** für die Regelung betreffend abweichende Wirtschaftsjahre in der Übergangsbestimmung des § 26c Z 2 zweiter Satz KStG 1988 war es, **sog. "Vorzieheffekte"** durch die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres (und damit insbesondere einen massiven Wechsel vom Kalenderjahr zu einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr im Vorfeld der Steuerreform 2005) zu verhindern. Der bis 31.12.2004 angefallene Gewinn sollte selbst bei Erfassung im Einkommen 2005 noch mit einem Steuersatz von 34% zu besteuern sein. Um auch bei Unternehmensgruppen im Sinne des § 9 KStG 1988 sicher zu stellen, dass die auf Zeiträume bis 31.12.2004 entfallenden Gewinne jedenfalls noch mit 34% besteuert werden, wurde die Übergangsbestimmung des § 26 Z 2 KStG 1988 zur Vermeidung

von Umgehungen und Gestaltungen mit dem AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) nochmals geändert (*Kofler/Kanduth-Kristen*, Kommentar zur Steuerreform 2005, Rz 423f).

1.1.2.3. Wie sich aus den Gesetzesmaterialien (**ErIRV 686 XXII. GP, 20**) zu BGBl I 180/2004 ergibt, sollte klargestellt werden, *dass auch in der Unternehmensgruppe hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) jedes Gruppenmitglied sowie der Gruppenträger **gesondert zu behandeln** und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen sind. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres gelten auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26 Z 2 lit. a und c. Zudem wird klargestellt, dass für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2005 enden, jedenfalls der Steuersatz von 34% zur Anwendung kommt. Dies gilt für alle Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005.*

1.1.2.4. Aus den obigen Ausführungen ist der **Wille des Gesetzgebers** dahingehend zu erblicken, dass § 26c Z 2 KStG 1988 tatsächlich nur eine Spezialregelung darstellt, die sicherstellen sollte, dass bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 nicht ungerechtfertigterweise für Gewinnanteile aus 2004 eine Besteuerung mit dem abgesenkten Steuersatz von 25% zum Tragen kommt und dadurch ein ungerechtfertigter Steuersatzvorteil (*Mayr/Wiesner* in RWZ 2005/30, 97) erreicht wird.

Verluste unterliegen weder einem Steuersatz von 34% noch einem solchen von 25%, sodass eine anteilige Verlustaufteilung auf verschiedene Steuersätze nicht dem Gesetzessinn entsprechen würde (UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09).

1.1.2.5. Dem Einwand der Bf, dass auch im angefochtenen Bescheid eine Aufteilung der Verluste im Verhältnis der aufsummierten Anteile am positiven Einzeleinkommen vorgenommen worden sei, ist entgegenzuhalten, dass diese Verlustaufteilung nicht originär auf Basis der Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 bei der jeweiligen Gruppenkörperschaft erfolgte, sondern sich der Bedarf der Zuordnung der Verluste erst in einem zweiten Schritt aufgrund des durch die Zusammenrechnung der positiven und negativen Einzeleinkommen der einzelnen Gruppenkörperschaften reduzierten Gesamteinkommens des Gruppenträgers ergab und sich die verhältnismäßige Aufteilung als sachgerechteste Lösung erwies (siehe oben unter Punkt 1.1.1.8.).

1.1.2.6. Die Annahme, dass ein Ausgleich der Verluste und Gewinne aus dem Jahr 2004 nicht vom Gesetzgeber gewollt sein konnte, wird nach Ansicht des erkennenden Senates des Bundesfinanzgerichtes aber auch durch **folgende Überlegung** gestützt:

Maßgeblich für die Sonderregelung der Gewinne von abweichenden Wirtschaftsjahren im Rahmen der Übergangsbestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 war – wie oben dargestellt – die beabsichtigte Vermeidung von Vorzieheffekten durch Wahl eines Wirtschaftsjahres abweichend vom Kalenderjahr, sodass Gewinne aus dem Jahr 2004 erst bei der Veranlagung 2005 erfasst und damit mit dem ab 2005 geltenden niedrigeren Steuersatz besteuert würden. Im Endeffekt sollte durch die Regelung eine **Gleichstellung** von steuerpflichtigen Körperschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr, in dem ein Teil des Gewinnes noch im Jahr 2004 erwirtschaftet worden war, und Körperschaften, die kein

abweichendes Wirtschaftsjahr hatten und den Jahresabschluss per 31.12.2004 erstellten, erreicht werden.

Wie aus § 26 Z 2 KStG 1988 hervorgeht, gilt der **niedrigere Steuersatz von 25% erst ab 2005**. Ebenso trat aber auch das **Regime der Gruppenbesteuerung bzw. § 9 KStG 1988 erst ab der Veranlagung 2005** in Kraft.

Für Vorgruppenverluste sieht § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 vor, dass *"vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden"*. Daraus ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber grundsätzlich Vorsorge dafür tragen wollte, dass Ergebnisse für Zeiträume vor der Gruppenbesteuerung (= vor 2005) grundsätzlich von einem Ausgleich in der Gruppe ausgeschlossen sind.

Würde man nun innerhalb der erst ab 2005 möglichen Gruppenbildung einen vorrangigen Verlustausgleich von im Jahr 2004 erwirtschafteten Verlusten mit Gewinnen aus dem Jahr 2004 von anderen Gruppenmitgliedern zulassen, so würde dies **nicht zu einer** vom Gesetzgeber beabsichtigten **Gleichstellung** von Gewinnermittlern nach dem Kalenderjahr und solchen nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr führen, **sondern** zöge dies - im Gegenteil - sogar eine **Benachteiligung** von Körperschaften, die ihren Gewinn nach dem Kalenderjahr ermitteln, nach sich: Eine Zusammenrechnung der Ergebnisse des Jahres 2004 beim Gruppenträger und insbesondere ein Verlustausgleich im Rahmen der Gruppenbesteuerung war nämlich bei der Veranlagung 2004 noch nicht möglich. Bei der Ermittlung des Gewinnes sämtlicher Gruppenkörperschaften (auch des Gruppenträgers!) nach dem Kalenderjahr hätte es somit noch nicht zu einem Ausgleich von Verlusten aus dem Jahr 2004 mit Gewinnen, die dem bis 2004 geltenden höheren Steuersatz von 34% zu unterziehen sind, kommen können.

1.2.7. Hätte der Gesetzgeber tatsächlich die Zuordnung von Verlusten von Gruppenangehörigen zu Ergebnissen aus 2004 gestatten wollen, ist davon auszugehen, dass er dies unbedingt in § 26c Z 2 KStG 1988 auf eindeutige Weise zum Ausdruck gebracht hätte. Eine Ausweitung der gesetzlichen Anordnung ("lege non distinguente", wie von *Aigner/Kofler* in *Quanschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, Wien 2005, Tz 13 zu § 26c Z 2 und 3 KStG, S. 255, angeregt) ist aber im Hinblick auf den dargestellten eindeutigen Grundgedanken der Bestimmung (Vermeidung von Steuersatzvorteilen bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres) nicht möglich.

1.2.8. Dass sich, wie die steuerlichen Vertreter der Bf im Zuge des Erörterungsgesprächs vermeinten, das Vorziehen der Gruppenbesteuerung auf das Jahr 2004 aus der Übergangsbestimmung des § 26c Z 3 KStG 1988 ergäbe, wonach § 9 betreffend die Unternehmensgruppe erstmals für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden sei, kann nicht ersehen werden. Daraus ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bei abweichendem Wirtschaftsjahr zwar indirekt eine Erfassung von Ergebnissen des Jahres 2004, soweit sie erst im Kalenderjahr 2005 zu berücksichtigen sind, nicht jedoch eine

vorrangige Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen des Jahres 2004 bei Anwendung der Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988.

Der Bf ist zwar durchaus zuzugestehen, dass es durch die im Zuge der Einführung der Gruppenbesteuerung bedingte Möglichkeit der Verrechnung von im Jahr 2004 entstandenen Verlusten mit positiven Gewinnen des Jahres 2005 oder umgekehrt zu gewissen "Überschneidungen" kam (siehe hierzu auch *Wiesner/Mayr*, RdW 2004/583, 629 [636]). Diese angesprochenen Überschneidungen nahm er aber offensichtlich in Kauf und traf hierzu keine weiteren Anordnungen. Ebenso unmissverständlich wie in der hier strittigen Übergangsbestimmung zur Bereinigung von Steuersatzvorteilen infolge Verminderung des Körperschaftsteuersatzes ab 2005 hätte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen müssen, wenn er eine Verrechnung von Verlusten aus dem Jahr 2004 mit Gewinnen aus dem Jahr 2005, die sich aufgrund des ab 2005 bestehenden Gruppenbesteuerungsregimes bei abweichendem Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers unweigerlich ergab, nicht gewollt hätte.

1.1.2.9. Zum Einwand der Bf, dass die **negative Steuerumlage** laut Steuerausgleichsvereinbarung diesfalls von den Einkommen sämtlicher Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers abhängig sei, ist anzuführen, dass kein Grund ersichtlich ist, warum diese gemäß § 9 Abs. 6 Z 5 KStG 1988 grundsätzlich **steuerneutrale** Umlage zu einer anderen Interpretation der Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 führen hätte müssen.

1.1.2.10. Unter dem Punkt "Zusammenfassung" wies die Bf in ihrem Vorlageantrag darauf hin, dass Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmung zur Einkommensaufteilung darin bestünden, dass nur jene Einkommensteile mit dem verminderten Steuersatz von 25% besteuert werden sollten, die nach dem 31.12.2004 erwirtschaftet wurden. Gerade aus diesem zitierten Zweck ergibt sich aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht die Verrechnung von bis 31.12.2004 entstandenen Verlusten mit bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten positiven Einkünften, sondern vielmehr, dass nur die im (Gesamt-)Einkommen der Unternehmensgruppe enthaltenen Einkommensteile, die nach dem 31.12.2004 erwirtschaftet wurden, mit dem verminderten Steuersatz zu besteuern sind. Aufgrund der Zusammenrechnung der positiven und negativen Ergebnisse der Gruppenkörperschaften bei der Veranlagung des Gruppenträgers für das Jahr 2005 bilden die **negativen Einkommensanteile der Gruppenkörperschaften aber gar keine Bestandteile des (Gesamt-)Einkommens der Gruppe** mehr und können damit gar keiner Besteuerung unterzogen werden.

Wenn der Bf auch dem von ihren steuerlichen Vertretern im Rahmen des Erörterungsgespräches vorgebrachten Argument, dass die Besteuerung der einzelnen Einkommensbestandteile nicht unmittelbar bei den einzelnen Gruppenkörperschaften, sondern erst zusammenfassend beim Gruppenträger besteuert werden, zuzustimmen ist, so ändert dies dennoch nichts daran, dass die negativen Einkommen beim Gruppenträger nicht besteuert werden können, weil sie eben keinen Bestandteil des zu steuernden

Gesamteinkommens bilden, sondern dieses im Vorfeld der Besteuerung bereits gekürzt haben.

1.1.3. Im Ergebnis sprachen aufgrund obiger Erwägungen unter Pkt. 1.1.1. und 1.1.2. daher sowohl die grammatikalische als auch die teleologische Interpretation der hier in Streit stehenden Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 dagegen, dass auch negative Einkommen für Zwecke der Zuordnung zu den Steuersätzen aufzuteilen und vorrangig mit den anteiligen positiven Ergebnissen des jeweiligen Jahres gegenzuverrechnen sind. Das Bundesfinanzgericht sah somit keinen Grund, von der in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09, in Anlehnung an *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppensteuer, S. 208ff, zum Ausdruck gebrachten Ansicht abzuweichen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

1.2. Zur Frage der Zulässigkeit der Einwendungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 :

Obwohl diese Frage zwischen den Parteien letztlich nicht mehr strittig war, da die belangte Behörde entgegen ihrer in der Beschwerdeentscheidung dargelegten Ansicht der Bf im Vorlagebericht eine materielle Prüfung im Körperschaftsteuerfestsetzungsverfahren Gruppe zugestand, stellte das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner amtswegigen Prüfungspflicht folgende Erwägungen an:

1.2.1. Nach § 192 BAO *werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.*

Gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** *kann dann, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.*

1.2.2. Entsprechende Feststellungsbescheide haben auch im Gruppenbesteuerungsverfahren zu ergehen. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 24a KStG 1988, die festlegt, dass das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (Abs. 1) sowie des Gruppenträgers (Abs. 2) mit Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, der die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen vorsieht, festzustellen ist.

1.2.3. In § 24a Abs. 1 und 2 KStG 1988 bestimmt der Gesetzgeber, über welche abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen in diesen Feststellungsbescheiden abzusprechen ist. Das sind konkret

- das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 (= beim Gruppenmitglied das Einkommen unter Berücksichtigung der Vor- bzw. Außergruppenverluste) bzw. Z 2 zweiter Satz

(= beim Gruppenträger Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind);

- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern,
- die verrechenbare Mindeststeuer und
- beim Gruppenmitglied die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

Die Feststellung einer Zuordnung der Einkommensteile auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 für Zwecke der Besteuerung geht aus dieser Aufzählung nicht hervor.

1.2.4. In seinem Erkenntnis **VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054**, hat der Verwaltungsgerichtshof allerdings im Zusammenhang mit dem Abspruch über das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ausgesprochen, dass seine Aussagen zur Bindungswirkung von Einkünftefeststellungsbescheiden nach § 188 BAO auch auf Feststellungsbescheide nach § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 anzuwenden sind: Der Steuerminderungsbetrag nach § 23a KStG 1988 bei Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ist zwar in der Auflistung des zwingenden Inhaltes der Feststellungsbescheide iSd § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht enthalten; solche Bescheide dürfen aber einen derartigen Abspruch enthalten (vgl. *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a Tz 8*) und entfalten gegebenenfalls eine entsprechende Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers.

1.2.5. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt war, in den einzelnen Feststellungsbescheiden Gruppenträger bzw. Gruppenmitglied über die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache, ob eine Einkunftsanteil gemäß § 26c KStG 1988 mit dem Steuersatz des Jahres 2004 von 34% oder mit jenem des Jahres 2005 von 25% zu versteuern ist, abzusprechen. Dies tat sie auch in deutlicher Weise in jenen Fällen, in denen der Feststellungsbescheid ein positives Einkommen auswies.

In Fällen, in denen das Einkommen negativ war, enthält der Feststellungsbescheid – darin ist der Bf zuzustimmen – jedoch keinerlei Aussage über eine allfällige Aufteilung oder deren Verweigerung. Dass die Bf aufgrund des Fehlens einer entsprechenden Aussage im Bescheid auf die Verweigerung schließen hätte können, wird nicht einmal von der belangten Behörde behauptet, wenn auch sie in ihrem Vorlagebericht der Bf die fehlende Bindungswirkung zugesteht.

1.2.6. Dass **beim Fehlen einer entsprechenden Aussage keine Bindungswirkung** des Feststellungsbescheides gegenüber dem abgeleiteten Bescheid entstehen kann, ergibt sich auch aus dem Erkenntnis VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154, in dem der Verwaltungsgerichtshof festhielt, dass zwar die Möglichkeit bestünde, im

Feststellungsbescheid über die Qualifikation von Einkünften als solche im Sinne des § 37 EStG 1988 abzusprechen. Wenn diese Möglichkeit von der Abgabenbehörde aber nicht genutzt werde, könne – mangels bescheidmäßiger Feststellung – keine Bindungswirkung bestehen.

Wenn auch im gegenständlichen Fall der Hintergrund der fehlenden Feststellung tatsächlich darin bestand, dass die Abgabenbehörde keinen Bedarf einer Aufteilung bei negativen Einkommen sah, konnte der Bf nicht zugemutet werden, aus der fehlenden Feststellung in den betroffenen Bescheiden auf die eine Nichtberücksichtigung der Aufteilung bei der Bemessung der Körperschaftsteuer Gruppe, die im Übrigen tatsächlich erst Jahre später (erstmal am 17.11.2010) erfolgte, zu schließen, zumal sich das Gebot eines entsprechenden Ausweises auch nicht offensichtlich aus § 24a Abs. 1 und 2 KStG 1988 ergibt.

1.2.7. Über das Beschwerdebegehren auf Aufteilung der negativen Einkommen der Gruppenträgerin sowie der betroffenen Gruppenmitglieder war daher aufgrund obiger Erwägungen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2005 abzusprechen.

2. Zum (ursprünglichen) Streitpunkt "anrechenbare ausländische Steuern":

Die Bf hatte in ihrem ursprünglichen Beschwerdebegehren auch auf Anrechnung von ausländischen Quellensteuern eines Gruppenmitglieds und des Gruppenträgers trotz negativer Ergebnisse beantragt.

Bezüglich dieses Punktes wurde das Beschwerdebegehren im Vorlageantrag im Hinblick auf die zwischenzeitige eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes **zurückgezogen** und war daher nicht mehr darüber abzusprechen.

Abgesehen davon, dass über die Anrechenbarkeit ausländischer Steuern gemäß § 24a Abs. 1 und 2 KStG 1988 zwingend in den jeweiligen Feststellungsbescheiden abzusprechen ist, genügt es daher im gegenständlichen Verfahren, auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Thematik in seinem Erkenntnis VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112, zu verweisen.

3. Insgesamt war das eingeschränkte Beschwerdebegehren aufgrund obiger Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

IV) Zur Zulässigkeit der 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Zur vorliegenden Rechtsfrage liegen zwar schon Aussagen des Unabhängigen Finanzsenates vor (siehe UFS 30.11.2011, RV/0455-S/09) vor. Im Hinblick darauf, dass die vorliegende Rechtsproblematik auch in der Fachliteratur durchaus kontrovers diskutiert wird und eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hierzu fehlt, ist vom Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen.

Linz, am 31. August 2016