

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 21.12.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 12.11.2012, Steuernummer, betreffend Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) handelt es sich um die Gruppenträgerin einer seit 2005 bestehenden Unternehmensgruppe mit mehreren Gruppenmitgliedern. Sowohl die Gruppenträgerin als auch die Gruppenmitglieder ermitteln ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, dessen Bilanzstichtag jeweils der 31. März ist.

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 auf 25% vermindert**. In § 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 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.

Diese gesetzliche Anordnung wurde auch im gegenständlichen Fall für Ergebnisse, die im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 zu erfassen waren, aber aus abweichenden Wirtschaftsjahren resultierten, schlagend.

Seitens der Gruppenträgerin bzw. der Gruppenmitglieder erfolgte die Einkommensaufteilung zum Teil durch Aliquotierung und zum Teil in Form der Erstellung eines Zwischenabschlusses. Dieser Aufteilungsmodus wurde auch auf negative Ergebnisse von Gruppenkörperschaften angewandt. Betroffen waren hievon die Gruppenträgerin und sechs Gruppenmitglieder.

Im angefochtenen **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 17.11.2010** wurden sämtliche Einkommen der Gruppenkörperschaften 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 Gewinnrelation 2004/2005 der Gruppenmitglieder mit positiven Ergebnissen aufgeteilt und mit dem jeweiligen Steuersatz (34% für 2004, 25% für 2005) versteuert. Nach dem selben 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.**

Diese Vorgangsweise bei der Einkommensaufteilung führte gegenüber jener der Bf zu einer Körperschaftsteuermehrbelastung von Betrag4 Euro und war das **gegenständliche Beschwerdebegehren** dagegen gerichtet.

Strittig war im Beschwerdeverfahren ursprünglich auch noch die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern bei Gruppenkörperschaften mit negativen Ergebnissen sowie die Frage, ob die angeführten Einwendungen nicht bereits im Feststellungsverfahrens vorgebracht hätten werden müssen. Hinsichtlich der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern wurde das Beschwerdebegehr bereits im Laufe des ursprünglichen Beschwerdeverfahrens zurückgezogen. Die Prüfungsbefugnis der Einwendungen im Körperschaftsteuerverfahren wurde seitens der belangten Behörde in ihrem Vorlagebericht nicht mehr in Frage gestellt.

Mit **Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31.08.2016, RV/5101355/2015**, wurde die gegenständliche Beschwerde abgewiesen; dies mit der Begründung, dass sowohl

die grammatischen als auch die teleologische Interpretation des § 26c Z 2 KStG 1988 dagegen sprächen, dass auch negative Einkommen für Zwecke der Zuordnung zu den Steuersätzen aufzuteilen und vorrangig mit den anteiligen positiven Ergebnissen des jeweiligen Jahres gegenzuverrechnen seien. Eine Revision wurde jedoch zugelassen, da es trotz einschlägiger Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates noch an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage fehle.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0007

, wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass das abweichende Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers - wie im vorliegenden Fall - zu einem zeitlichen Vorziehen der Regelung über die Gruppenbesteuerung führe, weshalb auch Einkommensteile, die aus dem Kalenderjahr 2004 stammten, bereits in die Saldierung der Ergebnisse einbezogen werden könnten.

In ihrer **Beilage zum Vorlageantrag vom 30.04.2015** hatte die Bf die saldierten Ergebnisse der Gruppenmitglieder sowie der Gruppenträgerin nach Abzug der Verlustvorträge für 2004 mit Betrag1 und für 2005 mit Betrag2 (Einkommen Gruppe in Summe Betrag3) ausgewiesen.

Diese Beträge wurden von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens bestätigt. Ebenso wurde von ihnen festgehalten, dass die im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung, die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer sowie die anrechenbaren ausländischen Steuern und einbehaltenden Steuerbeträge zwischenzeitig keine Änderung mehr erfahren hätten.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich eindeutig und unstrittig aus den bezughabenden Akten der belangten Behörde und des Bundesfinanzgerichtes, die auch dem Verwaltungsgerichtshof im Rahmen des Revisionsverfahrens übermittelt wurden.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0007, erging an beide Parteien des Beschwerdeverfahrens.

Dass die in der Beilage zum Vorlageantrag vom 30.04.2015 ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen zwischenzeitig keine Änderung erfahren haben und insofern der Berechnung der Körperschaftsteuer Gruppe 2005 nach nunmehriger Bestätigung der Rechtsansicht durch den Verwaltungsgerichtshof zugrunde zu legen waren, wurde über Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 19.01.2018 von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens bestätigt (siehe Antwortmail der belangten Behörde vom 24.01.2018 sowie Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 25.01.2018).

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

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

"§ 22 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI 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 Kalenderjahrs 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 Wirtschaftsjahrs 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 BGBI 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 Kalenderjahrs 2005 oder 2006 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. 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 Kalenderjahrs 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 57/2004 zu besteuern."

§ 26c Z 3 KStG 1988 lautet folgendermaßen:

"§ 9 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Die Firmenwertabschreibung im

Sinne des § 9 Abs. 7 ist auf Beteiligungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft worden sind."

B) Erwägungen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war ursprünglich strittig,

- 1)** - ob eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern bei Gruppenkörperschaften mit negativen Ergebnissen möglich wäre;
- 2)** - wie bei abweichenden Wirtschaftsjahren die dem Kalenderjahr 2004 zuzurechnenden und mit dem Steuersatz von 34% zu besteuernden Einkommensteile zu ermitteln sind, wenn einzelne Gruppenmitglieder oder der Gruppenträger negative Ergebnisse, andere Gruppenmitglieder oder der Gruppenträger hingegen positive Ergebnisse erzielen;
- 3)** - ob und inwieweit die Einwendungen laut den Punkten 1) und 2) nicht schon im Feststellungsverfahren geltend gemacht hätten werden müssen und eine Prüfung im Körperschaftsteuerverfahren nicht mehr möglich wäre.

Die Einwendungen laut Streitpunkt 1) wurden von der Bf aufgrund der zwischenzeitig ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Beschwerdeverfahren zurückgezogen. Bezuglich des Streitpunktes 3) hielt die belangte Behörde bereits in ihrem Vorlagebericht ihren Standpunkt nicht mehr aufrecht. Diese Punkte sind nicht mehr strittig und wird diesbezüglich auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG 31.08.2016, RV/5101355/2015, verwiesen.

Der Streitpunkt 2) wurde mit dem angeführten Erkenntnis BFG 31.08.2016, RV/5101355/2015, abgewiesen und wurde dagegen von der Bf eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0007**, wurde das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben und zusammenfassend im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Die Regelungen über die Gruppenbesteuerung seien erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anwendbar. Da die Körperschaftsteuer betreffend Unternehmensgruppen nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Gruppeneinkommen veranlagt werde, das dem Gruppenträger zuzurechnen sei, komme es auf diese Veranlagung an. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr ergebe sich daraus ein zeitliches Vorziehen der Gruppenbesteuerung (Verweis auf Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², K451). Es könnten demnach Einkommensteile, die aus dem Kalenderjahr 2004 stammten, bereits in die Saldierung der Ergebnisse einbezogen werden. Da die Wirkungen der Gruppenbesteuerung insoweit vorgezogen würden, erscheine es nahe liegend, auch bei der Abgrenzung der Einkommensteile, die mit dem Steuersatz von 34% zu besteuern seien, gegenüber jenen, die mit dem Steuersatz von

25% zu besteuern seien, entsprechend den Regeln der Gruppenbesteuerung vorzugehen. Demnach sei also - entsprechend dem Revisionsvorbringen - das saldierte Ergebnis zu ermitteln, das noch dem Kalenderjahr 2004 zuzurechnen sei.

Insoweit bestehe kein Widerspruch zum Gesetz und entspreche es auch dem Gesetzeszweck, dass die jeweiligen Einkommensteile möglichst genau mit jenem Steuersatz belastet würden, der bei der jeweiligen "Einkommensentstehung" maßgebend gewesen sei; dies setze aber voraus, dass auch negative Einkommensteile entsprechend ihrer Entstehung dem jeweiligen Kalenderjahr - und damit dem Steuersatz - zugeordnet würden. Für dieses Interpretationsergebnis spreche zudem, dass ein derartiges Vorgehen die Suche nach einer Aufteilungsmethode, die im Gesetz nicht vorgesehen sei, erübrige. Im Ergebnis sei also zunächst gesondert sowohl für den Gruppenträger als auch für jedes Gruppenmitglied das jeweilige Einkommen des Wirtschaftsjahres 2004/2005 auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufzuteilen, und zwar nach jeweiliger Wahl des Abgabepflichtigen durch pauschale Aufteilung nach Monaten oder durch einen Zwischenabschluss. Dabei könnten sich im Einzelnen positive und negative Einkommensteile ergeben. Sodann sei das saldierte Gruppenergebnis sowohl für das Kalenderjahr 2004 als auch jenes für das Kalenderjahr 2005 zu ermitteln. Sofern diese saldierten Ergebnisse jeweils positiv seien, seien diese der Besteuerung mit den Steuersätzen 34% bzw. 25% zu Grunde zu legen. Sei hingegen eines der saldierten Ergebnisse negativ, sei wiederum der verbleibende Saldo aus diesen beiden Ergebnissen mit dem Steuersatz jenes Kalenderjahres zu besteuern, in welchem sich der positive Saldo ergebe.

Die von der Bf jeweils für das Kalenderjahr 2004 und 2005 vorgenommene Saldierung der negativen und positiven Ergebnisse der einzelnen Gruppenkörperschaften, wie sie sich aus der Beilage zum Vorlageantrag vom 30.04.2015 ergibt, geht mit jener Vorgangsweise konform, wie sie den dargelegten Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes zum gegenständlichen Beschwerdefall entspricht.

Dem letztlich auf die Berechnung der Körperschaftsteuer Gruppe 2005 im Sinne dieses Antrages gerichteten Beschwerdebegehren war daher stattzugeben.

IV) Zum Abspruch über die 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).

Über die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittige Rechtsfrage wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0007, entschieden. Die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes

erging in Anwendung der Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes, mit denen diese Rechtsfrage gelöst worden war. Eine Abhängigkeit der Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war sohin nicht mehr gegeben.

Linz, am 30. Jänner 2018