

TE Vwgh Erkenntnis 2023/11/22 Ro 2023/13/0016

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.11.2023

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

10 Verfassungsrecht

21/02 Aktienrecht

21/04 Genossenschaftsrecht

32 Steuerrecht

32/08 Sonstiges Steuerrecht

34 Monopole

Norm

AbgÄG 2014

AbgÄG 2016

AktG 1965 §220 Abs2 Z5

AktG 1965 §225a Abs3 Z1

GenVG §5 Abs1

StabAbgG 2011 §2 Abs1 idF 2016/I/117

StabAbgG 2011 §2 Abs5 idF 2016/I/117

StabAbgG 2011 §2 idF 2016/I/117

StabAbgG 2011 §4 idF 2010/I/111

StabAbgG 2011 §5 idF 2010/I/111

StabAbgG 2011 §5 idF 2016/I/117

UmgrStG 1991

UmgrStG 1991 §2 Abs3

UmgrStG 1991 §3 Abs1 Z4

VwRallg

1. GenVG § 5 heute

2. GenVG § 5 gültig ab 01.01.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

3. GenVG § 5 gültig von 11.06.1980 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak, die Hofrätin Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Tichy, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis

des Bundesfinanzgerichts vom 1. Februar 2023, Zl. RV/6100061/2022, betreffend Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 sowie Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 (mitbeteiligte Partei: V eG in S), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1

Die mitbeteiligte Partei ist ein Kreditinstitut in der Rechtsform einer Genossenschaft. Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember.

2

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 26. Juli 2021 wurde u.a. ausgeführt, die Bankbetriebe mehrerer Genossenschaften seien in den Jahren 2015 bis 2017 (unter Anwendung des Artikels I UmgrStG) rückwirkend zum 31. Dezember des jeweiligen Vorjahres mit der mitbeteiligten Partei verschmolzen worden. Für die Bankbetriebe dieser Genossenschaften sei keine Stabilitätsabgabe abgeführt worden, da die Bemessungsgrundlage den jeweiligen Freibetrag nicht überschritten habe. Nach der bisherigen Berechnung der Stabilitätsabgabe (durch die mitbeteiligte Partei) erhöhten Verschmelzungen erst mit dem Tag der Eintragung im Firmenbuch die Bemessungsgrundlage; erst ab diesem Zeitpunkt sei eine Zusammenrechnung der Bilanzsummen erfolgt. Gemäß § 2 Abs. 5 Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) sei bei einer Umgründung das übergegangene Vermögen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dies gelte nicht nur für Umgründungen, die in den Jahren 2011 bis 2013 erfolgt seien, sondern sei auch für Umgründungen ab dem Jahr 2014 anwendbar. Das Vermögen sei daher jeweils ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Es seien daher die adaptierten und konsolidierten Werte aus den Vorjahren heranzuziehen. Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 26. Juli 2021 wurde u.a. ausgeführt, die Bankbetriebe mehrerer Genossenschaften seien in den Jahren 2015 bis 2017 (unter Anwendung des Artikels I UmgrStG) rückwirkend zum 31. Dezember des jeweiligen Vorjahres mit der mitbeteiligten Partei verschmolzen worden. Für die Bankbetriebe dieser Genossenschaften sei keine Stabilitätsabgabe abgeführt worden, da die Bemessungsgrundlage den jeweiligen Freibetrag nicht überschritten habe. Nach der bisherigen Berechnung der Stabilitätsabgabe (durch die mitbeteiligte Partei) erhöhten Verschmelzungen erst mit dem Tag der Eintragung im Firmenbuch die Bemessungsgrundlage; erst ab diesem Zeitpunkt sei eine Zusammenrechnung der Bilanzsummen erfolgt. Gemäß Paragraph 2, Absatz 5, Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) sei bei einer Umgründung das übergegangene Vermögen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dies gelte nicht nur für Umgründungen, die in den Jahren 2011 bis 2013 erfolgt seien, sondern sei auch für Umgründungen ab dem Jahr 2014 anwendbar. Das Vermögen sei daher jeweils ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Es seien daher die adaptierten und konsolidierten Werte aus den Vorjahren heranzuziehen.

3

Mit Bescheid vom 29. Juli 2021 setzte das Finanzamt die Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 fest. Mit weiteren Bescheiden vom 3. August 2021 setzte das Finanzamt die Stabilitätsabgabe für die Jahre 2016 und 2017 fest. In der Begründung wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

4

Die mitbeteiligte Partei erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.

5

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Ergänzend wurde u.a. ausgeführt, wenn zwischen dem nach § 2 Abs. 1 StabAbgG maßgeblichen Bilanzstichtag (hier jeweils der 31. Dezember), und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, auch nur eine juristische Sekunde liege, bestimme § 2 Abs. 5 StabAbgG, dass das Vermögen der übertragenden Genossenschaften für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe bereits der aufnehmenden Genossenschaft zuzurechnen sei. Mit

Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Ergänzend wurde u.a. ausgeführt, wenn zwischen dem nach Paragraph 2, Absatz eins, StabAbgG maßgeblichen Bilanzstichtag (hier jeweils der 31. Dezember), und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, auch nur eine juristische Sekunde liege, bestimme Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG, dass das Vermögen der übertragenden Genossenschaften für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe bereits der aufnehmenden Genossenschaft zuzurechnen sei.

6

Die mitbeteiligte Partei beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

7

Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die bekämpften Bescheide ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die bekämpften Bescheide ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

8

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die im angefochtenen Erkenntnis näher dargestellten Bemessungsgrundlagen seien unstrittig. Streit bestehe ausschließlich zur Frage, welche Quartalsbemessungsgrundlagen den eigenen Bemessungsgrundlagen der mitbeteiligten Partei ab wann hinzuzurechnen seien.

9

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsabgabegesetz gehe hervor, dass die Stabilitätsabgabe die Banken in Abhängigkeit von ihrem systemischen Risiko belasten solle. Dieses Risiko drücke sich grundsätzlich in unternehmensrechtlichen und nicht abgabenrechtlichen Kennzahlen der Vergangenheit aus.

10

Aus § 6 Abs. 2 StabAbgG ergebe sich, dass die Abgabenschuld bei existierenden Kreditinstituten mit 1. Jänner des jeweiligen Kalenderjahres in voller Höhe entstehe, auch wenn sie in Vierteljahresbeträgen abzuführen sei. Im Falle einer unterjährigen Neugründung entstehe die Abgabenschuld mit der Eintragung im Firmenbuch. Der Gesetzgeber stelle dabei also auf die Eintragung im Firmenbuch und damit eine zivilrechtliche Betrachtung ab. Aus Paragraph 6, Absatz 2, StabAbgG ergebe sich, dass die Abgabenschuld bei existierenden Kreditinstituten mit 1. Jänner des jeweiligen Kalenderjahres in voller Höhe entstehe, auch wenn sie in Vierteljahresbeträgen abzuführen sei. Im Falle einer unterjährigen Neugründung entstehe die Abgabenschuld mit der Eintragung im Firmenbuch. Der Gesetzgeber stelle dabei also auf die Eintragung im Firmenbuch und damit eine zivilrechtliche Betrachtung ab.

11

Als Hauptmotiv für die hier zentrale Norm des § 2 Abs. 5 StabAbgG lasse sich aus den Materialien ableiten, dass der Gesetzgeber den steuerpflichtigen Kreditinstituten keine Gestaltungsmöglichkeiten habe eröffnen wollen, mit denen die Stabilitätsabgabe umgangen werden könne. Gestaltungsmöglichkeiten wären vor allem dann gegeben, wenn zivilrechtliche Vorgänge mit Rückwirkung ausgestattet würden. Dies könnte ein Grund für den Gesetzgeber gewesen sein, gerade eine solche Rückwirkung von Maßnahmen nach dem UmgrStG hintan zu halten. Eine Umgehung wäre dadurch denkbar, dass mit Hilfe eines „Splittings“ der Bemessungsgrundlage der Freibetrag mehrfach ausgenützt oder der progressive Steuersatz verringert werde. Im Falle der hier vorliegenden Verschmelzung von Genossenschaften (nach dem Genossenschaftsverschmelzungsgesetz) sei eine geplante Umgehungshandlung hingegen schwer vorstellbar. Gemäß § 5 Abs. 1 GenVG gehe das Vermögen (einschließlich der Schulden) der übertragenden Genossenschaft mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch auf die übernehmende Genossenschaft über. Mit dieser Eintragung erlösche die übertragende Genossenschaft. Als Hauptmotiv für die hier zentrale Norm des Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG lasse sich aus den Materialien ableiten, dass der Gesetzgeber den steuerpflichtigen Kreditinstituten keine Gestaltungsmöglichkeiten habe eröffnen wollen, mit denen die Stabilitätsabgabe umgangen werden könne. Gestaltungsmöglichkeiten wären vor allem dann gegeben, wenn zivilrechtliche Vorgänge mit Rückwirkung ausgestattet würden. Dies könnte ein Grund für den Gesetzgeber gewesen sein, gerade eine solche Rückwirkung von Maßnahmen nach dem UmgrStG hintan zu halten. Eine Umgehung wäre dadurch denkbar, dass mit Hilfe eines „Splittings“ der Bemessungsgrundlage der Freibetrag mehrfach ausgenützt oder der progressive Steuersatz verringert werde. Im Falle der hier vorliegenden Verschmelzung von Genossenschaften (nach dem Genossenschaftsverschmelzungsgesetz) sei eine geplante Umgehungshandlung hingegen schwer vorstellbar. Gemäß Paragraph 5, Absatz eins, GenVG gehe das Vermögen (einschließlich der Schulden) der übertragenden Genossenschaft mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch auf die übernehmende Genossenschaft über. Mit dieser Eintragung erlösche die übertragende Genossenschaft.

12

Bei der Definition der Bemessungsgrundlage greife der Gesetzgeber fast ausschließlich auf unternehmensrechtliche bzw. bankrechtliche, aber nicht auf abgabenrechtliche Nomenklatur zurück. Er stelle zwar auf eine Umgründung

iSd UmgrStG ab, beziehe sich dabei aber nicht auf den Umgründungstichtag, sondern auf den Übergang des Vermögens. Die Stabilitätsabgabe diene dazu, systemische Risiken zu besteuern, die grundsätzlich zivilrechtlich bestimmt würden.

13

Die Zurechnung des Vermögens mit Rückwirkungsfiction würde auch dazu führen, dass die übertragenden Genossenschaften ihre Freibeträge auch in dem Jahr nicht mehr ausnutzen könnten, an dessen 1. Jänner (dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanpruchs) der Verschmelzungsvertrag noch nicht einmal unterschrieben, ja möglicherweise noch gar nicht geplant gewesen sei. Es könne dem Gesetzgeber schon aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht unterstellt werden, dass er einem solchen Kreditinstitut den Freibetrag aufgrund der später durchgeführten Verschmelzung hätte rückwirkend aberkennen wollen.

14

Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Stabilitätsabgabe 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme des Geschäftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2016 ende. Für die Stabilitätsabgabe 2017 sei das Geschäftsjahr relevant, das vor dem 1. Jänner 2017 ende. Für die Stabilitätsabgabe werde auf Werte aus der Vergangenheit zurückgegriffen. Bemessungsgrundlage der Sonderzahlung 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende. § 2 Abs. 5 StabAbgG sei immer dann einschlägig, wenn eine Umgründung zwischen dem Bilanzstichtag des Bemessungsgrundlagenjahres (hier jeweils 31. Dezember) und dem 1. Jänner des Jahres wirksam werde, für das die Abgabe zu entrichten sei. Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Stabilitätsabgabe 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme des Geschäftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2016 ende. Für die Stabilitätsabgabe 2017 sei das Geschäftsjahr relevant, das vor dem 1. Jänner 2017 ende. Für die Stabilitätsabgabe werde auf Werte aus der Vergangenheit zurückgegriffen. Bemessungsgrundlage der Sonderzahlung 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende. Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG sei immer dann einschlägig, wenn eine Umgründung zwischen dem Bilanzstichtag des Bemessungsgrundlagenjahres (hier jeweils 31. Dezember) und dem 1. Jänner des Jahres wirksam werde, für das die Abgabe zu entrichten sei.

15

Der Abgabeananspruch für die Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 entstehe jeweils am 1. Jänner dieser Jahre. Eine Erfassung der Bilanzsummen einer übertragenden Genossenschaft bei der übernehmenden Genossenschaft habe nur dann zu erfolgen, wenn die Eintragung im Firmenbuch zwischen Bilanzstichtag und Entstehung des Abgabeanpruchs erfolge. Die Abgabenschuld für die Stabilitätsabgabe falle jeweils bei der Genossenschaft an, bei der sich der Betrieb am jeweiligen 1. Jänner zivil- bzw. unternehmensrechtlich befinde. Nach der Gesetzessystematik seien grundsätzlich die gesamten Vorjahreswerte und nicht bloß einzelne Quartale der übertragenden Gesellschaften heranzuziehen.

16

Für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe 2016 (und der Sonderzahlung 2016) seien - wie aus der tabellarischen Übersicht hervorgeht - neben der Bilanzsumme der mitbeteiligten Partei selbst die Bilanzsumme (für alle Quartale des Jahres 2015) jener Genossenschaft zu berücksichtigen, die mit Stichtag 31. Dezember 2014 und Eintragung im Firmenbuch im Jahr 2015 mit der mitbeteiligten Partei verschmolzen wurde; die Bilanzsummen jener Genossenschaften, die mit Stichtag 31. Dezember 2015 (oder später) und Firmenbucheintragung im Jahr 2016 (oder später) verschmolzen wurden, hingegen (für alle Quartale) nicht. Für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe 2017 sei - in gleicher Weise - überdies die Bilanzsumme jener Genossenschaft zu berücksichtigen, die mit Stichtag 31. Dezember 2015 und Eintragung im Firmenbuch im Jahr 2016 verschmolzen wurde; die Bilanzsumme jener Genossenschaften, die mit Stichtag 31. Dezember 2016 und Firmenbucheintragung im Jahr 2017 verschmolzen wurden, hingegen (für alle Quartale) nicht.

17

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit wird geltend gemacht, zur Auslegung des § 2 Abs. 5 StabAbgG bestehe keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass für die Anwendung des § 2 Abs. 5 StabAbgG auch ab 2014 auf den sich nach dem Umgründungssteuergesetz ergebenden Zeitpunkt der Vermögenszurechnung abzustellen sei; daraus folge, dass das übergegangene Vermögen bereits im Jahr nach dem Umgründungstichtag in die Bemessungsgrundlage des rechtsnachfolgenden Kreditinstitutes für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe einzubeziehen sei. Das Vermögen werde bis zum Ende des Stichtags (31. Dezember) dem übertragenden Rechtsvorgänger zugerechnet, mit Ablauf des Stichtags

gehe es über und werde mit Beginn des 1. Jänner dem Rechtsnachfolger zugerechnet. In dieser juristischen Sekunde gehe das Vermögen über, diese juristische Sekunde liege zwischen dem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe entrichtet werde. Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit wird geltend gemacht, zur Auslegung des Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG bestehe keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass für die Anwendung des Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG auch ab 2014 auf den sich nach dem Umgründungssteuergesetz ergebenden Zeitpunkt der Vermögenszurechnung abzustellen sei; daraus folge, dass das übergegangene Vermögen bereits im Jahr nach dem Umgründungsstichtag in die Bemessungsgrundlage des rechtsnachfolgenden Kreditinstitutes für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe einzubeziehen sei. Das Vermögen werde bis zum Ende des Stichtags (31. Dezember) dem übertragenden Rechtsvorgänger zugerechnet, mit Ablauf des Stichtags gehe es über und werde mit Beginn des 1. Jänner dem Rechtsnachfolger zugerechnet. In dieser juristischen Sekunde gehe das Vermögen über, diese juristische Sekunde liege zwischen dem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe entrichtet werde.

18

Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

19

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

20

Die Revision ist zulässig, aber im Ergebnis nicht begründet.

21

Gemäß § 1 Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) unterliegt der Betrieb von Kreditinstituten der Stabilitätsabgabe. Gemäß Paragraph eins, Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) unterliegt der Betrieb von Kreditinstituten der Stabilitätsabgabe.

22

§ 2 StabAbgG (in der hier gemäß § 9 Abs. 6 StabAbgG anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 117/2016) lautet auszugsweise: Paragraph 2, StabAbgG (in der hier gemäß Paragraph 9, Absatz 6, StabAbgG anwendbaren Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 117 aus 2016,) lautet auszugsweise:

„Bemessungsgrundlage der Abgabe

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

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

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

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

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

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

[...]“

23

§ 4 StabAbG lautete in der Stammfassung BGBl. I Nr. 111/2010 auszugsweise:Paragraph 4, StabAbG lautete in der Stammfassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 2010, auszugsweise:
„Stabilitätsabgabe für Derivate

§ 4. (1) Die Stabilitätsabgabe für Derivate beträgt 0,013% der Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 2.Paragraph 4, (1) Die Stabilitätsabgabe für Derivate beträgt 0,013% der Bemessungsgrundlage gemäß Absatz 2,

(2) Bemessungsgrundlage ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach§ 22n Abs. 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen des Handelsbuches. [...] Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, maßgeblich, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist.(2) Bemessungsgrundlage ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach Paragraph 22 n, Absatz eins, BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu Paragraph 22, BWG zuzüglich aller verkauften Optionen des Handelsbuches. [...] Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, maßgeblich, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist.

(3) Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die nicht unter Abs. 4 fallen, ist das durchschnittliche Geschäftsvolumen jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.(3) Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die nicht unter Absatz 4, fallen, ist das durchschnittliche Geschäftsvolumen jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.

(4) Ist zwischen dem nach Abs. 2 maßgeblichen Jahr und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, im

Wege der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen, ist das dem übertragenen Vermögen zuzuordnende Geschäftsvolumen gemäß Abs. 2 beim Rechtsnachfolger zu erfassen. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Geschäftsvolumen zum Abzug zu bringen. (4) Ist zwischen dem nach Absatz 2, maßgeblichen Jahr und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991,, im Wege der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf ein Kreditinstitut im Sinne des Paragraph eins, übergegangen, ist das dem übertragenen Vermögen zuzuordnende Geschäftsvolumen gemäß Absatz 2, beim Rechtsnachfolger zu erfassen. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Geschäftsvolumen zum Abzug zu bringen.

[...]"

24

§ 5 StabAbgG (in der Stammfassung BGBl. I Nr. 111/2010) lautete: Paragraph 5, StabAbgG (in der Stammfassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 2010,) lautete:

„Wesentliche Änderung der Verhältnisse

§ 5. Beträgt im Geschäftsjahr, das im Jahr 2011 endet, sowohl die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) als auch das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) weniger als die Hälfte oder mehr als das Eineinhalbfache der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2010 endet, dann sind als Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe im Jahr 2012 und im Jahr 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2011 endet, zugrunde zu legen. Dies gilt nicht, wenn die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) auf eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, die mit einem Stichtag ab dem Jahr 2010 wirksam geworden ist, zurückzuführen ist. Tritt die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) in dem Geschäftsjahr ein, das im Jahr 2012 endet, ist der Stabilitätsabgabe 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2012 endet, zugrunde zu legen.“ Paragraph 5, Beträgt im Geschäftsjahr, das im Jahr 2011 endet, sowohl die durchschnittliche Bilanzsumme (Paragraph 2,) als auch das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (Paragraph 4,) weniger als die Hälfte oder mehr als das Eineinhalbfache der durchschnittlichen Bilanzsumme (Paragraph 2,) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (Paragraph 4,) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2010 endet, dann sind als Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe im Jahr 2012 und im Jahr 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (Paragraph 2,) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (Paragraph 4,) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2011 endet, zugrunde zu legen. Dies gilt nicht, wenn die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (Paragraph 2,) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (Paragraph 4,) auf eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991,, die mit einem Stichtag ab dem Jahr 2010 wirksam geworden ist, zurückzuführen ist. Tritt die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (Paragraph 2,) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (Paragraph 4,) in dem Geschäftsjahr ein, das im Jahr 2012 endet, ist der Stabilitätsabgabe 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (Paragraph 2,) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (Paragraph 4,) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2012 endet, zugrunde zu legen.“

25

§ 5 StabAbgG (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 117/2016) lautet: Paragraph 5, StabAbgG (in der hier anwendbaren Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 117 aus 2016,) lautet:

„Sonderzahlung

§ 5. (1) Zusätzlich zur Abgabenschuld der Stabilitätsabgabe hat das Kreditinstitut (§ 1) eine Sonderzahlung zu entrichten. Die Sonderzahlung wird nach Maßgabe folgender Bestimmungen errechnet: Paragraph 5, (1) Zusätzlich zur Abgabenschuld der Stabilitätsabgabe hat das Kreditinstitut (Paragraph eins,) eine Sonderzahlung zu entrichten. Die Sonderzahlung wird nach Maßgabe folgender Bestimmungen errechnet:

1.

Die Bemessungsgrundlage bemisst sich nach § 2. Der Sonderzahlung ist die durchschnittliche unkonsolidierte

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

2.

[...]

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

[...]“

26

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsabgabegesetz in der Stammfassung (Art. 56 Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) wurde u.a. ausgeführt (981 BlgNR 24. GP 6 f und 104 ff), die Abgabe solle eine Beteiligung der Kreditinstitute an den Krisenkosten darstellen; es sollten aber auch Lenkungseffekte erzielt werden, indem risikoreichere Finanzierungsinstrumente besteuert würden. Die Steuerbemessungsgrundlage solle auf bereits vorliegende Daten aus der Vergangenheit abstellen. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsabgabegesetz in der Stammfassung (Artikel 56, Budgetbegleitgesetz 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 2010,) wurde u.a. ausgeführt (981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 6 f und 104 ff), die Abgabe solle eine Beteiligung der Kreditinstitute an den Krisenkosten darstellen; es sollten aber auch Lenkungseffekte erzielt werden, indem risikoreichere Finanzierungsinstrumente besteuert würden. Die Steuerbemessungsgrundlage solle auf bereits vorliegende Daten aus der Vergangenheit abstellen.

27

Zu § 2 Abs. 5 wurde ausgeführt, im Falle von Umgründungen oder Umstrukturierungen solle auf den Rechtsnachfolger abgestellt werden, wenn der Rechtsnachfolger ein Kreditinstitut sei. In diesem Fall sei die adaptierte Bilanzsumme hinsichtlich des übergegangenen Vermögens beim Rechtsvorgänger nicht mehr zu erfassen. Beim Rechtsnachfolger seien die Werte des Rechtsvorgängers zusätzlich zu denen des Instituts selbst maßgeblich. Weiters wurde zu § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 ausgeführt, diese Bestimmungen trügen dem Umstand Rechnung, dass für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe auf Werte aus der Vergangenheit abgestellt werden solle. Seien nämlich im Zeitraum zwischen dem Jahr, auf das für die Bemessung abgestellt werde, und dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten sei, Umgründungen erfolgt, stelle sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei welchem Abgabepflichtigen zu erfassen sei. § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 sähen vor, dass bei jenem Abgabepflichtigen, der im Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, einen bestimmten Betrieb habe, auch die diesem Betrieb zuordenbaren Bemessungsgrundlagen erfasst würden, wenn die Übertragung des Vermögens auf ein Kreditinstitut erfolge. Habe eine Umgründung bereits vor dem maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden (z.B. Umgründung rückwirkend zu einem Stichtag im Jahr 2009), sei das Vermögen bzw. das Geschäftsvolumen jedenfalls beim Rechtsnachfolger und nicht beim Rechtsvorgänger zu erfassen. Zu Paragraph 2, Absatz 5, wurde ausgeführt, im Falle von Umgründungen oder Umstrukturierungen solle auf den Rechtsnachfolger abgestellt werden, wenn der Rechtsnachfolger ein Kreditinstitut sei. In diesem Fall sei die adaptierte Bilanzsumme hinsichtlich des übergegangenen Vermögens beim Rechtsvorgänger nicht mehr zu erfassen. Beim Rechtsnachfolger seien die Werte des Rechtsvorgängers zusätzlich zu denen des Instituts selbst maßgeblich. Weiters wurde zu Paragraph 2, Absatz 5 und Paragraph 4, Absatz 4, ausgeführt, diese Bestimmungen trügen dem Umstand Rechnung, dass für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe auf Werte aus der Vergangenheit abgestellt werden solle. Seien nämlich im Zeitraum zwischen dem Jahr, auf das für die Bemessung abgestellt werde, und dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten sei, Umgründungen erfolgt, stelle sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei welchem Abgabepflichtigen zu erfassen sei. Paragraph 2, Absatz 5 und Paragraph 4, Absatz 4, sähen vor, dass bei jenem Abgabepflichtigen, der im Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, einen bestimmten Betrieb habe, auch die diesem Betrieb zuordenbaren Bemessungsgrundlagen erfasst würden, wenn die Übertragung des Vermögens auf ein Kreditinstitut erfolge. Habe eine Umgründung bereits vor dem maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden (z.B. Umgründung rückwirkend zu einem Stichtag im Jahr 2009), sei das Vermögen bzw. das Geschäftsvolumen jedenfalls beim Rechtsnachfolger und nicht beim Rechtsvorgänger zu erfassen.

28

Zu § 5 (in der Stammfassung) wurde u.a. ausgeführt, diese Bestimmung sei nicht anzuwenden, wenn sich die Bilanzsumme und das Geschäftsvolumen aufgrund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes verringert oder erhöht habe, wenn diese Umgründung mit einem Stichtag in den Jahren ab 2010 stattgefunden

habe. Zu Paragraph 5, (in der Stammfassung) wurde u.a. ausgeführt, diese Bestimmung sei nicht anzuwenden, wenn sich die Bilanzsumme und das Geschäftsvolumen aufgrund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes verringert oder erhöht habe, wenn diese Umgründung mit einem Stichtag in den Jahren ab 2010 stattgefunden habe.

29

Zu § 5 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2016, BGBl. I Nr. 117, wurde in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1352 BlgNR 25. GP 27 ff) u.a. ausgeführt, sei nach dem Stichtag jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende, Vermögen im Zuge einer Umgründung auf ein Kreditinstitut übergegangen, sei dieses Vermögen beim Rechtsnachfolger für die Berechnung der Sonderzahlung zu berücksichtigen. Zu Paragraph 5, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2016, Bundesgesetzblatt, I Nr. 117, wurde in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1352 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 27, ff) u.a. ausgeführt, sei nach dem Stichtag jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende, Vermögen im Zuge einer Umgründung auf ein Kreditinstitut übergegangen, sei dieses Vermögen beim Rechtsnachfolger für die Berechnung der Sonderzahlung zu berücksichtigen.

30

Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe und für die Sonderzahlung sind - auch nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage - jeweils „Daten aus der Vergangenheit“. Für die Stabilitätsabgabe 2016 (und die Sonderzahlung) 2016 ist sohin maßgebend die (durchschnittliche) Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 endete; für die Stabilitätsabgabe 2017 die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2016 endete.

31

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht des Finanzamts, dass sich § 2 Abs. 5 StabAbgG nicht nur auf die in § 2 Abs. 1 zweiter Satz StabAbgG geregelten Kalenderjahre 2011 bis 2013 bezieht, für welche die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist, das im Jahr 2010 endet. Anders als die Bestimmung des § 5 StabAbgG (in der Stammfassung), die nur Änderungen in den Geschäftsjahren, die im Jahr 2011 bzw. 2012 enden, berücksichtigt (und die sodann mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, entfallen ist, eben weil sie nur auf diese Geschäftsjahre anwendbar war; vgl. dazu die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 BlgNR 25. GP 15), betrifft § 2 Abs. 5 StabAbgG auch Änderungen, die sich in späteren Geschäftsjahren ereignet haben. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht des Finanzamts, dass sich Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG nicht nur auf die in Paragraph 2, Absatz eins, zweiter Satz StabAbgG geregelten Kalenderjahre 2011 bis 2013 bezieht, für welche die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist, das im Jahr 2010 endet. Anders als die Bestimmung des Paragraph 5, StabAbgG (in der Stammfassung), die nur Änderungen in den Geschäftsjahren, die im Jahr 2011 bzw. 2012 enden, berücksichtigt (und die sodann mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, Bundesgesetzblatt, I Nr. 13, entfallen ist, eben weil sie nur auf diese Geschäftsjahre anwendbar war; vergleiche, dazu die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 15,), betrifft Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG auch Änderungen, die sich in späteren Geschäftsjahren ereignet haben.

32

§ 2 Abs. 5 StabAbgG bezieht sich auf einen „Zeitraum zwischen“ dem nach Abs. 1 „maßgeblichen Bilanzstichtag“ und dem „Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist“. Paragraph 2, Absatz 5, StabAbgG bezieht sich auf einen „Zeitraum zwischen“ dem nach Absatz eins, „maßgeblichen Bilanzstichtag“ und dem „Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist“.

33

§ 2 Abs. 1 StabAbG nennt dazu die (durchschnittliche) Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist. Mit dem „maßgeblichen Bilanzstichtag“ ist sohin der Stichtag des Jahresabschlusses gemeint. Ein derartiger „Zeitraum zwischen“ diesem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, besteht für sämtliche Bilanzstichtage mit Ausnahme des 31. Dezember. Ob auch für diesen - hier vorliegenden - Bilanzstichtag ein solcher „Zeitraum“ angenommen werden könnte, ist zumindest zweifelhaft. Paragraph 2, Absatz eins, StabAbG nennt dazu die (durchschnittliche) Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist. Mit dem „maßgeblichen Bilanzstichtag“ ist sohin der Stichtag des Jahresabschlusses gemeint. Ein derartiger „Zeitraum zwischen“ diesem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, besteht für sämtliche Bilanzstichtage mit Ausnahme des 31. Dezember. Ob auch für diesen - hier vorliegenden - Bilanzstichtag ein solcher „Zeitraum“ angenommen werden könnte, ist zumindest zweifelhaft.

34

Weitere Voraussetzung für die Rechtsfolge des § 2 Abs. 5 StabAbG ist, dass in diesem (allenfalls sehr kurzen) Zeitraum Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG übergegangen ist. Weitere Voraussetzung für die Rechtsfolge des Paragraph 2, Absatz 5, StabAbG ist, dass in diesem (allenfalls sehr kurzen) Zeitraum Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG übergegangen ist.

35

Auch wenn die Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage - worauf das Bundesfinanzgericht an sich zutreffend verweist - weitgehend an unternehmensrechtliche Bestimmungen anknüpfen, ist eine derartige Anknüpfung betreffend den Zeitpunkt der Änderung der Zurechnung der genannten Vermögenswerte nicht ersichtlich. Die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (zur Stammfassung des StabAbG, aber auch zum Abgabenänderungsgesetz 2016) angeführten Beispiele sind (wie vom Bundesfinanzgericht ebenfalls zutreffend dargelegt) betreffend die dort genannten Zeitpunkte wenig präzise. Die Erläuterungen zu § 4 und § 5 StabAbG in der Stammfassung verweisen im Zusammenhang mit Umgründungen aber jeweils auf einen „Stichtag“. Wenn auch unternehmensrechtlich das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (erst) mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft übergeht (vgl. z.B. § 225a Abs. 3 Z 1 Aktiengesetz; § 5 Abs. 1 Genossenschaftsverschmelzungsgesetz), so ist aber (auch unternehmensrechtlich) mit „Stichtag“ (Verschmelzungsstichtag) jener Tag gemeint, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten (vgl. § 220 Abs. 2 Z 5 Aktiengesetz). Mit dem „Stichtag“ kann hier also nur dieser Tag, nicht hingegen jener der Eintragung im Firmenbuch gemeint sein. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher die Rechtsansicht des Finanzamts, dass die Frage, zu welchem Zeitpunkt „Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes“ übergegangen ist, nach den Bestimmungen des genannten Gesetzes, also des UmgrStG zu beurteilen ist. Auch wenn die Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage - worauf das Bundesfinanzgericht an sich zutreffend verweist - weitgehend an unternehmensrechtliche Bestimmungen anknüpfen, ist eine derartige Anknüpfung betreffend den Zeitpunkt der Änderung der Zurechnung der genannten Vermögenswerte nicht ersichtlich. Die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (zur Stammfassung des StabAbG, aber auch zum Abgabenänderungsgesetz 2016) angeführten Beispiele sind (wie vom Bundesfinanzgericht ebenfalls zutreffend dargelegt) betreffend die dort genannten Zeitpunkte wenig präzise. Die Erläuterungen zu Paragraph 4 und Paragraph 5, StabAbG in der Stammfassung verweisen im Zusammenhang mit Umgründungen aber jeweils auf einen „Stichtag“. Wenn auch unternehmensrechtlich das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (erst) mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft übergeht vergleiche , z.B. Paragraph 225 a, Absatz 3, Ziffer eins, Aktiengesetz; Paragraph 5, Absatz eins, Genossenschaftsverschmelzungsgesetz), so ist aber (auch unternehmensrechtlich) mit „Stichtag“ (Verschmelzungsstichtag) jener Tag gemeint, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten vergleiche , Paragraph 220, Absatz 2, Ziffer 5, Aktiengesetz). Mit dem „Stichtag“ kann hier also nur dieser Tag, nicht hingegen jener der Eintragung im Firmenbuch gemeint sein. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher die Rechtsansicht des Finanzamts, dass die Frage, zu welchem Zeitpunkt „Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes“ übergegangen ist, nach den Bestimmungen des genannten Gesetzes, also des UmgrStG zu beurteilen ist.

36

Nach § 2 Abs. 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs. 3 UmgrStG mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht (vgl. VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015; 19.10.2022, Ro 2022/15/0032). Nach Paragraph 2, Absatz 3, UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre. Nach Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 4, UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft Paragraph 2, Absatz 3, UmgrStG mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht vergleiche , VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015; 19.10.2022, Ro 2022/15/0032).

37

Ist also - wie hier - der Verschmelzungsstichtag jeweils mit dem 31. Dezember festgelegt, so ist das davon betroffene Vermögen jeweils mit dem Beginn des 1. Jänner auf die übernehmende Körperschaft übergegangen. Der

Vermögensübergang erfolgte daher gerade nicht in einem „Zeitraum zwischen“ dem Bilanzstichtag (31. Dezember) und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, sondern (erst) mit Beginn dieses Jahres.

38

Wenn die Amtsrevision dazu auf die Fiktion einer „juristischen/logischen Sekunde“ verweist, so kann eine solche bei Umgründungsvorgängen durchaus Bedeutung haben (vgl. etwa VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136). Dies gilt bei einem Umgründungsstichtag 31.12. aber nicht für eine Bestimmung wie § 2 Abs. 5 StabAbG, die einen Zeitraum „zwischen“ einem Bilanzstichtag und dem Jahr für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, verlangt, weil zwischen dem 31.12. 24.00 Uhr und dem 1.1. 0.00 Uhr kein Zeitraum liegt. Wenn die Amtsrevision dazu auf die Fiktion einer „juristischen/logischen Sekunde“ verweist, so kann eine solche bei Umgründungsvorgängen durchaus Bedeutung haben vergleiche , etwa VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136). Dies gilt bei einem Umgründungsstichtag 31.12. aber nicht für eine Bestimmung wie Paragraph 2, Absatz 5, StabAbG, die einen Zeitraum „zwischen“ einem Bilanzstichtag und dem Jahr für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, verlangt, weil zwischen dem 31.12. 24.00 Uhr und dem 1.1. 0.00 Uhr kein Zeitraum liegt.

39

Da Verschmelzungen, die mit dem Stichtag 31. Dezember 2015 erfolgten, somit auch nach dem UmgrStG zu einem Vermögensübergang erst mit Beginn des darauf folgenden Tages führten, ist dieser Vermögensübergang bei der übernehmenden Körperschaft nicht für die Stabilitätsabgabe 2016 (und die Sonderzahlung 2016) zu berücksichtigen. Entsprechend ist der Vermögensübergang aus Verschmelzungen, die mit dem Stichtag 31. Dezember 2016 erfolgten, bei der übernehmenden Körperschaft nicht für die Stabilitätsabgabe 2017 zu berücksichtigen.

40

Das Bundesfinanzgericht ist zwar von einer anderen Rechtsansicht ausgegangen. Im Ergebnis hat es aber zutreffend die jeweils mit Stichtag 31. Dezember erfolgten Verschmelzungen nicht im Rahmen der Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe für das jeweils folgende Jahr berücksichtigt.

41

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. November 2023

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RO2023130016.J00

Im RIS seit

21.12.2023

Zuletzt aktualisiert am

21.03.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at