

TE Vwgh Erkenntnis 2017/11/27 Ro 2017/15/0007

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.11.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §22 Abs1;

KStG 1988 §22 idF 2004/I/057;

KStG 1988 §22;

KStG 1988 §24a Abs3;

KStG 1988 §26c Z2 idF 2004/I/180;

KStG 1988 §26c Z2 litb idF 2004/I/180;

KStG 1988 §26c Z2;

KStG 1988 §7 Abs5;

KStG 1988 §9 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräatin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der v AG in L, vertreten durch die ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in 4020 Linz, Stahlstraße 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. August 2016, Zl. RV/5101355/2015, betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der revisionswerbenden Aktiengesellschaft handelt es sich um die Gruppenträgerin einer seit 2005 bestehenden Unternehmensgruppe mit mehreren Gruppenmitgliedern.

2 Mit Bescheid vom 17.11.2010 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer Gruppe für das Jahr 2005 fest.

3 Die Revisionswerberin er hob gegen diesen Bescheid Berufung. In der Folge wurde der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 aufgrund von Außenprüfungen mehrmals geändert; der letztgültige, gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangene Bescheid stammt vom 12.11.2012.

4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.7.2014 wies das Finanzamt die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab.

5 Die Revisionswerberin beantragte die Entscheidung durch das zuständige Verwaltungsgericht.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, sowohl die Revisionswerberin (Gruppenträgerin) als auch der Großteil der Gruppenmitglieder ermittelten ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31. März).

8 Mit dem Steuerreformgesetz 2005 sei vom Gesetzgeber einerseits ab 2005 die Möglichkeit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Form der "Gruppenbesteuerung" eingeführt worden, andererseits sei der Körperschaftsteuersatz ab der Veranlagung 2005 von 34% auf 25% vermindert worden. In der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 novellierten Bestimmung des § 26c Z 2 KStG 1988 sei in diesem Zusammenhang festgelegt worden, dass bei abweichenden Wirtschaftsjahren, die vor dem 1.1.2005 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 höheren Steuersatz von 34% zu besteuern sei. Die Ermittlung dieses auf 2004 entfallenden Einkommensteiles könne in freier Wahl des Unternehmens entweder in Form einer Aliquotierung nach Kalendermonaten oder in Form eines Zwischenabschlusses zum 31.12.2004 erfolgen.

9 Da die Gruppenträgerin sowie ein Großteil der Gruppenmitglieder den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelten, sei diese gesetzliche Anordnung auch im vorliegenden Fall für Ergebnisse, die im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 zu erfassen seien, aber aus abweichenden Wirtschaftsjahren resultierten, schlagend geworden.

10 Die Einkommensaufteilung sei seitens der Gruppenträgerin bzw. der Gruppenmitglieder - unabhängig davon, ob das jeweilige Einkommen insgesamt negativ oder positiv gewesen sei - zum Teil im Wege der Aliquotierung und zum Teil in Form der Erstellung eines Zwischenabschlusses erfolgt.

11 Sowohl die grammatischen als auch die teleologische Interpretation des § 26c Z 2 KStG 1988 sprächen dagegen, dass auch negative Einkommen für Zwecke der Zuordnung zu den Steuersätzen aufzuteilen und vorrangig mit den anteiligen positiven Ergebnissen des jeweiligen Jahres gegenzuverrechnen seien.

12 Bei der Ermittlung des Gesamteinkommens der Gruppe seien daher zunächst sämtliche getrennt ermittelten positiven wie auch negativen Einzelergebnisse zusammenzurechnen. Im Rahmen dieser Zusammenrechnung komme es zu einer Saldierung der positiven und negativen Ergebnisse. Da bei Vorliegen negativer Ergebnisse der (durch die negativen Ergebnisse verminderte) verbleibende Betrag niedriger sei als die Summe der nach den verschiedenen Steuersätzen zu versteuernden positiven Ergebnisse, sei nach einer sachgerechten Aufteilungsmethode des zu besteuern Einkommens auf die Jahre 2004 und 2005 zu suchen. Im Gesetz sei dazu keine besondere Modalität vorgesehen. Es sei jene Vorgangsweise zu wählen, die den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten komme. Dabei sei zu bedenken, dass das beim Gruppenträger zu besteuernnde Gesamteinkommen nur noch die positiven Einkommen der "Gewinnlieferanten" der Gruppe (gekürzt um die negativen Ergebnisse) umfasse. Eine aliquote Zuordnung im Verhältnis der jeweils auf die Jahre 2004 und 2005 entfallenden Anteile an der Summe der positiven Ergebnisse, die von den einzelnen Gruppenkörperschaften getrennt für das jeweilige Jahr zu ermitteln seien, erscheine daher als einzig logisches Aufteilungsverhältnis.

13 Zur vorliegenden Rechtsfrage lägen zwar schon Aussagen des unabhängigen Finanzsenats vor. Im Hinblick darauf, dass die Rechtsfrage auch in der Fachliteratur durchaus kontrovers diskutiert werde und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hiezu fehle, sei vom Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen.

14 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung eingebracht.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 Die Revision ist zulässig, da zur strittigen Rechtsfrage Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt; sie ist auch begründet.

17 Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde das KStG 1988 insbesondere dahin geändert, dass

anstelle der bisherigen Organschaftsregelung eine Gruppenbesteuerung eingeführt wurde (§ 9 KStG 1988). Weiters wurde der Steuersatz von 34% auf 25% abgesenkt (§ 22 Abs. 1 KStG 1988). Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 180/2004, erfolgten insoweit Präzisierungen.

18 Die Bestimmungen über das Inkrafttreten dieser Änderungen (§ 26c Z 2 und 3 KStG 1988) lauten (in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004):

"2. § 22 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 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 Nr. 57/2004 anzuwenden. Dies gilt für Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005.

c) Dem Unternehmer steht es frei, den bis zum

31. Dezember 2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln und das Einkommen entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen.

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.

3. § 9 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 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. (...) "

19 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (686 BlgNR 22. GP 20) wurde dazu ausgeführt:

"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. (...)"

20 Im Bericht des Finanzausschusses wurde zu einem Abänderungsantrag (betreffend § 26c Z 2 lit d KStG 1988) ergänzend dargelegt (734 BlgNR 22. GP 7):

"Zu Art. 2 Z 9 lit. a - § 26c Z 2 KStG 1988:

Zur Vermeidung von Umgehungen und Gestaltungen soll klargestellt werden, dass die Regelung des Überganges vom 34%-igen auf den 25%-igen Steuersatz auch die im Einkommen der Körperschaften enthaltenen Ergebnisse aus mitunternehmerischen Beteiligungen umfasst."

21 Im vorliegenden Fall ist strittig, wie - bei abweichenden Wirtschaftsjahren (soweit hier von Bedeutung einheitlich der 31. März) - 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.

22 Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist für die Aufteilung des Gesamteinkommens (nur) auf die "Gewinnlieferanten" abzustellen (vgl. in diesem Sinne auch Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung2, K462; sowie KStR 2013 Tz 1609). Nach Ansicht der Revisionswerberin sind hingegen für die Aufteilung auch die Verluste zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Aigner/Kofler in Quantschnigg u.a., Gruppenbesteuerung, § 26c Z 2 und 3 KStG, Tz 13).

23 Die Regelungen über die Gruppenbesteuerung sind erstmals anwendbar bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005. Da die Körperschaftsteuer betreffend Unternehmensgruppen nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Gruppeneinkommen veranlagt wird, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 24a Abs. 3 KStG 1988), kommt es auf diese Veranlagung an. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr (§ 7 Abs. 5 KStG 1988) des Gruppenträgers ergibt sich daraus - entgegen der Annahme des Bundesfinanzgerichts - ein zeitliches Vorziehen der Gruppenbesteuerung (vgl. etwa Wiesner/Kirchmayr/Mayr, aaO, K451). Es sind - bei (hier nicht strittigem) Vorliegen der für die Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung erforderlichen Voraussetzungen - auch bereits aus dem Kalenderjahr 2004 stammende Teile des Einkommens von Gruppenmitgliedern und des Gruppenträgers im Rahmen der Veranlagung 2005 zu berücksichtigen.

24 Die Reduktion des Steuersatzes (§ 22 KStG 1988) mit dem Steuerreformgesetz 2005 erfolgt für das Jahr 2005 bei abweichendem Wirtschaftsjahr in der Weise, dass der dem Jahr 2004 zuzurechnende "Einkommensteil" mit dem bisherigen Steuersatz von 34% zu besteuern ist. Der dem Kalenderjahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil kann dabei - nach Wahl des Abgabepflichtigen - entweder pauschal nach Kalendermonaten oder exakt durch einen Zwischenabschluss ermittelt werden. Dieses Wahlrecht gilt nach der Absicht des Gesetzgebers (vgl. 686 BlgNR 22. GP 20) - im Verfahren unbestritten - auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Es kann demnach für jedes einzelne Gruppenmitglied sowie auch für den Gruppenträger gesondert entschieden werden, ob insoweit eine pauschale oder eine exakte Ermittlung erfolgt.

25 Bei einem einzelnen Abgabepflichtigen (kein Mitglied einer Gruppe) ist also - nach Wahl des Abgabepflichtigen - entweder das Jahreseinkommen (des abweichenden Wirtschaftsjahrs) nach der Anzahl der Kalendermonate auf die Kalenderjahre aufzuteilen oder durch Zwischenabschluss der bis zum 31.12.2004 angefallene Gewinn zu ermitteln. Der in dieser Weise für das Kalenderjahr 2004 ermittelte Einkommensteil ist mit dem Steuersatz von 34% zu besteuern. Bei Ermittlung durch einen Zwischenabschluss kann auch der Fall eintreten, dass der einem Kalenderjahr zuzurechnende Einkommensteil höher wäre als das gesamte Einkommen im Wirtschaftsjahr, wenn nämlich dem anderen Kalenderjahr dieses Wirtschaftsjahrs ein negativer Einkommensteil zuzurechnen wäre. Da freilich insgesamt eine Besteuerung nur in der Höhe des gesamten Einkommens des Wirtschaftsjahrs zu erfolgen hat, wäre in diesem Fall das Einkommen zur Gänze jenem Kalenderjahr zuzurechnen, in welchem sich ein positiver Einkommensteil ergeben hatte. Die Besteuerung des Einkommens hat dann zur Gänze mit dem für dieses Kalenderjahr geltenden Steuersatz (34% oder 25%) zu erfolgen.

26 § 26c Z 2 lit. b KStG 1988 sieht die sinngemäße Anwendung dieser Bestimmungen auch für die Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers bzw. der Gruppenmitglieder vor. Nach Satz 2 dieser Bestimmung soll § 22 Abs. 1

KStG 1988 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005 (also der Steuersatz von 34%) angewendet werden für Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1.1.2005 beginnen und auf die Z 2 zweiter Satz nicht zur Anwendung kommt. Damit sind also Wirtschaftsjahre gemeint, die vor dem 1.1.2005 begonnen und nicht nach dem 31.12.2004 geendet haben, also Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2005 geendet haben (so auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004). Derartige Wirtschaftsjahre, die zur Gänze Kalenderjahre vor 2005 betreffen und auf die daher zur Gänze noch ein Steuersatz von 34% anzuwenden ist, sind hier nicht zu beurteilen.

27 Im Rahmen der Gruppenbesteuerung wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers zugerechnet. Die Gruppenbesteuerung beinhaltet eine rein steuerliche Ergebniszurechnung des untergeordneten Gruppenmitglieds an das finanziell ausreichend beteiligte übergeordnete Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger. Unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder haben zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern das "eigene Einkommen" nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln. Das saldierte Ergebnis aller Ebenen wird schließlich dem Gruppenträger zugerechnet und bei ihm besteuert. Damit wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung vom Grundsatz der Individualbesteuerung abgegangen (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112, mwN).

28 Zweck des § 26c Z 2 KStG 1988 ist, dass die jeweiligen Einkommen möglichst genau mit jenem Steuersatz belastet werden, der bei der jeweiligen "Einkommensentstehung" maßgebend war (vgl. Wiesner/Mayr, RWZ 2005/30, 97 ff). Bereits im Kalenderjahr 2004 entstandene Einkommensteile sollen noch mit 34%, erst im Kalenderjahr 2005 (oder später) entstandene Einkommensteile hingegen mit 25% besteuert werden.

29 Da im vorliegenden Fall das abweichende Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers zu einem zeitlichen Vorziehen der Regelungen über die Gruppenbesteuerung führt, können demnach auch Einkommensteile, die aus dem Kalenderjahr 2004 stammen, bereits in die Saldierung der Ergebnisse einzubeziehen sein. Da die Wirkungen der Gruppenbesteuerung insoweit vorgezogen werden, erscheint es nahe liegend, auch für die Abgrenzung der Einkommensteile, die mit dem Steuersatz von 34% zu besteuern sind, gegenüber jenen, die mit dem Steuersatz von 25% zu besteuern sind, entsprechend den Regeln der Gruppenbesteuerung vorzugehen. Demnach ist also - entsprechend dem Revisionsvorbringen - das saldierte Ergebnis zu ermitteln, das noch dem Kalenderjahr 2004 zuzurechnen ist.

30 Ein Widerspruch zum Gesetzeswortlaut besteht insoweit nicht. Dieses Interpretationsergebnis entspricht auch dem Zweck des Gesetzes, dass die jeweiligen Einkommensteile möglichst genau mit jenem Steuersatz belastet werden, der bei der jeweiligen "Einkommensentstehung" maßgebend war; dies setzt aber voraus, dass auch negative Einkommensteile entsprechend ihrer Entstehung dem jeweiligen Kalenderjahr - und damit dem Steuersatz - zugeordnet werden.

31 Dieses Ergebnis wird auch durch folgende Überlegung bestätigt:

32 Besteht - im einfachsten Fall - eine Unternehmensgruppe lediglich aus einem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied, die beide ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit übereinstimmendem Bilanzstichtag aufweisen (etwa jeweils 31.3.), von denen das Gruppenmitglied im Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Verlust (1200), der Gruppenträger hingegen einen Gewinn (2400) erzielte, so wäre der Veranlagung 2005 ein Gruppeneinkommen von 1200 zu Grunde zu legen. Bei monatsweiser Zurechnung des Gewinns würde sich für das Gruppenmitglied für das Kalenderjahr 2004 ein Verlust von 900 und für das Kalenderjahr 2005 ein Verlust von 300 ergeben; für den Gruppenträger würde sich hingegen ein Gewinn von 1800 (2004) bzw. 600 (2005) ergeben. Das Gruppeneinkommen von 1200 wäre in diesem Fall mit einem Betrag von 900 dem Kalenderjahr 2004 (also der Besteuerung mit 34%) zuzurechnen. Dies ergäbe sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aus dem Verhältnis der Einkommensteile des "Gewinnbringers" (hier also des Gruppenträgers), die zu 3/4 das Kalenderjahr 2004 betreffen. Nach Ansicht der Revisionswerberin wäre hingegen der Saldo aus den das Kalenderjahr 2004 betreffenden Einkommensteilen des Gruppenmitglieds und des Gruppenträgers zu bilden, also 1800 abzüglich 900.

33 Wäre aber - bei sonst gleichen Annahmen - der Bilanzstichtag des Gruppenträgers der 30.6., so wäre der Gewinn des Gruppenträgers nur mehr zur Hälfte (1200) dem Kalenderjahr 2004 und ebenfalls zur Hälfte (1200) dem Kalenderjahr 2005 zuzurechnen. Die Lösung des Bundesfinanzgerichtes bestünde nunmehr darin, das weiterhin sich mit 1200 ergebende Gruppeneinkommen in diesem Verhältnis aufzuteilen, und sohin die Hälfte des

Gruppeneinkommens (daher 600) dem Steuersatz des Kalenderjahrs 2004 zuzuordnen. Es besteht aber kein Anhaltspunkt dafür, dass sich durch die Veränderung des Bilanzstichtages des Gruppenträgers an der Zurechnung der Verluste des Gruppenmitgliedes zu den beiden Kalenderjahren etwas ändern sollte. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 betonen in diesem Zusammenhang die gesonderte Behandlung jedes Gruppenmitglieds sowie der Gruppenträger. Damit ist es aber überzeugender, auch in diesem Fall - entsprechend der von der Revisionswerberin vertretenen Lösung - das negative Einkommen des Gruppenmitglieds weiterhin entsprechend der Entstehung dieser Verluste (bei monatsweiser Zurechnung) im Verhältnis 9:3 auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufzuteilen. Demnach würde der mit dem Steuersatz des Kalenderjahres 2004 zu besteuernnde Einkommensteil 300 (1200 abzüglich 900) und der dem Steuersatz des Kalenderjahres 2005 zu unterziehende Einkommensteil 900 (1200 abzüglich 300) betragen (insgesamt somit ebenfalls wiederum Gruppeneinkommen 1200).

34 Wäre schließlich Bilanzstichtag des Gruppenträgers der 30.9., so wäre der Gewinn des Gruppenträgers mit 600 dem Kalenderjahr 2004 und mit 1800 dem Kalenderjahr 2005 zuzuordnen. Daraus ergäben sich für das Kalenderjahr 2004 zu berücksichtigende Einkommensteile von -300 und für das Kalenderjahr 2005 von 1500. Negatives - bezogen auf das Wirtschaftsjahr unterjähriges - Einkommen ist aber der Besteuerung nicht zu Grunde zu legen. Dies bewirkt sohin (in vergleichbarer Weise wie bei einer einzelnen Körperschaft, bei der sich bei Ermittlung durch einen Zwischenabschluss an sich für ein Kalenderjahr ein positiver und für das andere Kalenderjahr ein negativer Betrag ergeben würde), dass das gesamte Gruppeneinkommen (1200) jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, in dem das Einkommen positiv war (im Beispieldfall also dem Kalenderjahr 2005).

35 Schließlich spricht für dieses Interpretationsergebnis, dass ein derartiges Vorgehen die Suche nach einer Aufteilungsmethode, die - wie das Bundesfinanzgericht zutreffend anführt - im Gesetz nicht vorgesehen ist, erübrigt.

36 Es ist also zunächst gesondert sowohl für den Gruppenträger als auch für jedes Gruppenmitglied das jeweilige Einkommen des Wirtschaftsjahrs 2004/05 auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufzuteilen, und zwar nach jeweiliger Wahl des Abgabepflichtigen durch pauschale Aufteilung nach Monaten oder durch einen Zwischenabschluss. Dabei können sich im Einzelnen positive und negative Einkommensteile ergeben. Sodann ist das saldierte Gruppenergebnis sowohl für das Kalenderjahr 2004 als auch jenes für das Kalenderjahr 2005 zu ermitteln. Sofern diese saldierten Ergebnisse jeweils positiv sind, sind diese der Besteuerung mit den Steuersätzen 34% bzw. 25% zu Grunde zu legen. Ist hingegen eines der saldierten Ergebnisse negativ, ist wiederum der verbleibende Saldo aus diesen beiden Ergebnissen mit dem Steuersatz jenes Kalenderjahrs zu besteuern, in welchem sich der positive Saldo ergibt.

Durch die Zurechnungstechnik im Rahmen der Gruppenbesteuerung (Zurechnung jeweils in jenem Wirtschaftsjahr, in das der Bilanzstichtag des untergeordneten Gruppenmitglieds fällt) kann sich bei einer mehrstufigen Gruppe mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen eine Verschiebung der steuerlichen Erfassung ergeben (vgl. etwa Aigner/Kofler, aaO § 26c Z 2 und 3 Tz 6). Es kann also etwa dazu kommen, dass Einkommensteile der Enkelgesellschaft aus dem Kalenderjahr 2004 erst im Rahmen der Veranlagung 2006 (oder auch später) des Gruppenträgers zu erfassen sind. Auch in derartigen Fällen ist - in der beschriebenen Weise - zu ermitteln, welches saldierte Ergebnis sich für das Kalenderjahr 2004 einerseits (Steuersatz 34%) und für die Kalenderjahre 2005 oder später anderseits (Steuersatz 25%) ergibt (vgl. hiezu auch Aigner/Kofler, aaO Tz 14 ff.).

37 Da das Bundesfinanzgericht von einer abweichenden Rechtsansicht ausging, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

38 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

39 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 27. November 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2017150007.J00

Im RIS seit

24.01.2018

Zuletzt aktualisiert am

15.02.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at