jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2018/10/18 Ro 2016/15/0040

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.10.2018

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §44;
BAO §45;
EStG 1988 §30b Abs2;
KStG 1988 §1 Abs2;
KStG 1988 §1 Abs3 Z3 idF 2012/I/022;
KStG 1988 §21 Abs2;
KStG 1988 §21 Abs3;
KStG 1988 §22 Abs1;
KStG 1988 §23 Abs1;
KStG 1988 §24 Abs1;
KStG 1988 §24 Abs2;
KStG 1988 §24 Abs3;
KStG 1988 §5 Z6;
KStG 1988 §7 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der J in S, vertreten durch die Treuhand Salzburg GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. August 2016, Zl. RV/6100135/2016, betreffend Körperschaftsteuer 2012 und 2013, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Bei der revisionswerbenden Partei, einem gemeinnützigen Verein, fand eine Außenprüfung statt, bei der vom Prüfer Grundstücksveräußerungen der Jahre 2012 (nach dem 31. Mai 2012) und 2013 aufgegriffen und als steuerpflichtig (Immobilienertragsteuer) qualifiziert wurden. Die Veräußerung im Jahr 2012 betraf eine Liegenschaft in M mit einem

Veräußerungserlös in Höhe von 235.000 EUR. Im Jahr 2013 wurde eine Liegenschaft in E um 227.431,40 EUR veräußert.

2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, setzte die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013 mit 8.225 EUR (2012) bzw. 7.960 EUR (2013) fest und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die veräußerten Grundstücke nicht dem begünstigten Betrieb der Revisionswerberin, sondern deren allgemeiner Vermögensverwaltung zuzurechnen gewesen seien.

3 Gegen die im Gefolge der Außenprüfung ergangenen Bescheide brachte die revisionswerbende Partei Beschwerde ein. Sie beantragte die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2012 und 2013 mit 0 EUR und führte zur Begründung aus, bei der Ermittlung des Einkommens sei der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 nicht in Abzug gebracht worden.

4 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung, in der es den Standpunkt vertrat, dass Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 nicht zum nach § 23 KStG 1988 relevanten Einkommen zählten, als unbegründet ab.

5 Die revisionswerbende Partei beantragte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte im Vorlageantrag ergänzend vor, dass der Freibetrag bei Durchführung einer Veranlagung zur Anwendung gelange, weil die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 diesfalls zum Einkommen zählten. Da der Befreiungstatbestand des § 23 KStG auf das Einkommen Bezug nehme - ohne an eine bestimmte Einkunftsquelle anzuknüpfen - könne der Freibetrag für begünstigte Zwecke durch Ausübung der Veranlagungsoption beansprucht werden.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, das Gesetz sehe keine gemeinsame Steuerberechnung für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte einer Körperschaft vor. Für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von unbeschränkt Steuerpflichtigen einerseits und jener von beschränkt Steuerpflichtigen andererseits bestünden unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen. Bei der Veranlagung des Gesamtbetrages der der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegenden Einkünfte stehe der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 nicht zu.

7 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil "zur hier entscheidungserheblichen Kernfrage (Anwendbarkeit des Freibetrages gemäß § 23 KStG 1988 im Rahmen der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte inländischer gemeinnütziger Körperschaften)" keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiere.

8 Gegen diese Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. 9 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 § 1 KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 22/2012) lautet auszugsweise:

§ 1. (1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. (...)

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre

Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. (...)

3 . Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3. Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung."

12 Nach § 5 Z 6 KStG 1988 (in der auch für den Streitzeitraum maßgeblichen Stammfassung) sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

13 § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 135/2013) lauten auszugsweise:

"(2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nicht

(...)

(3) Bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf: (...)

4. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß

§ 30 des Einkommensteuergesetzes 1988. Abs. 2 Z 3 und die §§ 30b und 30c des Einkommensteuergesetzes 1988 sind sinngemäß anzuwenden."

14 Gemäß § 23 Abs. 1 KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 59/2001 bzw. BGBl. I Nr. 135/2013) ist bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch

7.300 EUR (bis 31. Dezember 2012) bzw. 10.000 EUR (ab 1. Jänner 2013) abzuziehen.

15 § 24 Abs. 1 und 2 KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 22/2012) lauten:

" § 24. (1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, daß eine Veranlagung zu erfolgen hat. Dies gilt sinngemäß für die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, es sei denn, dass die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen."

16 Die revisionswerbende Partei erachtet sich durch das angefochtene Erkenntnis in ihrem einfach gesetzlich gewährleisteten subjektiven öffentlichen Recht auf Abzug des Freibetrages gemäß § 23 KStG 1988 bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verletzt.

17 Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, können in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) sowohl ein der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegendes Einkommen (Teilsteuerpflicht) als auch der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG) unterliegende Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 erzielen.

18 Das der unbeschränkten Teilsteuerpflicht unterliegende Einkommen (§ 1 Abs. 2 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988) kann etwa aus einem mit einer Ausnahmegenehmigung betriebenen Gewerbebetrieb (§ 44 BAO) oder einem entbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 BAO) resultieren. Die Steuer ist gemäß § 24 Abs. 1 und 3 KStG 1988 im Wege der Veranlagung zu erheben.

19 Die beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 3 iVm § 21 Abs. 2 KStG 1988 umfasst jene Kapitalerträge, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. § 21 Abs. 3 KStG 1988 erweitert diese beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (und auf bestimmte weitere Kapitalerträge).

20 Für Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG 1988 gilt die Körperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 als durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten (Endbesteuerung). Eine Veranlagung dieser Einkünfte ist nicht erforderlich, soweit sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht ergibt, dass eine Veranlagung erfolgt. Dies gilt entsprechend in Bezug auf die Immobilienertragsteuer bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 iVm § 30b Abs. 2 EStG 1988; siehe zur Veranlagung dieser Einkünfte auch VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005). Ergibt sich eine Steuerpflicht sowohl nach § 1 Abs. 2 als auch nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, sind in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988, falls sie überhaupt zu veranlagen sind, getrennt vom Einkommen aus der unbeschränkten Teilsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 anzusetzen (vgl. idS auch Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 21 Tz 297). Ein Verlustausgleich zwischen der Sphäre der unbeschränkten Steuerpflicht und jener der beschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft ist nicht möglich

(vgl. Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler, KStG 1988, § 24 Anm 5; Wurm, SWK 2012, 437; Brugger in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG2, § 24 Rz 19).

21 Der Freibetrag für begünstigte Zwecke wurde mit BGBl. Nr. 620/1981, in das KStG 1966 eingeführt. Gemäß § 22 Abs. 6 KStG 1966 war bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 6

KStG 1966 vor Anwendung der Steuersätze ein Betrag in Höhe der Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 der BAO, höchstens jedoch ein Betrag von 80.000 S, abzuziehen.

22 Begründet wurde die Einführung des Freibetrags für begünstigte Zwecke damit, dass die gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 KStG 1966 von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften mit den Einkünften aus ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO körperschaftsteuerpflichtig seien. Da diese Einkünfte nach der Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im § 31 BAO Zufallscharakter aufwiesen und sich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO immer als Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes darstellen müsse, erscheine es gerechtfertigt, die sachliche Steuerpflicht in diesem Bereich nicht voll eintreten zu lassen. Durch die vorgesehene Tarifbegünstigung solle bewirkt werden, dass die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO, höchstens jedoch ein Betrag von 80.000 S, unbesteuert bleibe. Mit dem vorgesehenen Höchstbetrag von 80.000 S werde auf die regelmäßige Erscheinungsform derartiger Geschäftsbetriebe, insbesondere auf Vereinsfeste, abgestellt. Die Tarifbegünstigung gewährleiste durch ihren Freibetragscharakter, dass den betroffenen Steuerpflichtigen auch im Falle des Überschreitens des Höchstbetrages jedenfalls ein Betrag von 80.000 S ungeschmälert für die Verfolgung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke zur Verfügung stehe. Die Tarifbegünstigung solle auch dann zustehen, wenn die Körperschaft neben den Geschäftsbetrieben im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO Gewerbebetriebe, land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 3 BAO unterhalte und ihr auf Grund eines Bescheides gemäß § 44 Abs. 2 BAO die Befreiung gemäß § 5 Abs. 1 Z 6, mit Ausnahme der begünstigungsschädlichen Betriebe, wieder eingeräumt worden sei (vgl. ErlRV 850 BlgNR XV. GP, S 22).

23 Der Freibetrag für begünstigte Zwecke wurde in § 23 KStG 1988 übernommen, der in der Stammfassung (BGBl. Nr. 401/1988) wie folgt lautete:

"§ 23. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 2) oder des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) auszuscheiden:

1. Jene Einkommensteile, die durch Vermehrungen des

Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

2. Bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 100.000 S."

24 § 23 KStG 1988 sprach zwar in der Stammfassung von der Ermittlung des Einkommens oder des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988, also der Körperschaften ohne Geschäftsleitung oder Sitz im Inland. Für diese (ausländischen) beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 konnte sich die Regelung seinerzeit aber nur auf den Abzug der Sanierungsgewinne gemäß § 23 Z 1 KStG 1988, nicht hingegen auf den Freibetrag nach § 23 Z 2 KStG beziehen, weil § 5 Z 6 KStG 1988 auf Körperschaften eingeschränkt war, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben (§ 1 Abs. 2 KStG 1988). Der dritte Satz des § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988, wonach § 5 Z 6 sinngemäß anzuwenden ist, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union hat oder der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne des § 34 der Bundesabgabenordnung zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient, wurde erst mit BGBl. I Nr. 9/1998 eingefügt.

25 Als mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) die Begünstigung für Sanierungsgewinne in § 23 Z 1 KStG 1988 entfiel, wurde § 23 KStG 1988 gänzlich neu gefasst und - bis auf die Höhe des Freibetrages und die Möglichkeit des Vortrages unwirksam gebliebener oder noch nicht verbrauchter Freibeträge, die mit BGBl. I Nr. 99/2007 normiert wurde - der heute geltende Wortlaut eingeführt. Demnach ist bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 7.300 EUR (bis 31.12.2012) bzw. 10.000 EUR (ab 1.1.2013), abzuziehen.

26 Wie oben ausgeführt wird bei Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zwischen dem der unbeschränkten Teilsteuerpflicht unterliegenden Einkommen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988) und dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 unterschieden.

27 In § 23 Abs. 1 KStG 1988 ist - anders als etwa in den §§ 22 Abs. 1 und 24 Abs. 1 KStG 1988 - nur von der Einkommensermittlung und vom steuerpflichtigen Einkommen die Rede. Das Einkommen bildet ausschließlich für den

Bereich der unbeschränkten Teilsteuerpflicht die Steuerbemessungsgrundlage. In § 23 Abs. 1 KStG 1988 wird zudem normiert, dass der Freibetrag für begünstigte Zwecke vom Einkommen nach Abzug der Sonderausgaben - die es bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 nicht gibt - abzuziehen ist, was ebenfalls dagegen spricht, dass § 23 KStG 1988 auf Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 oder 3 KStG 1988 anwendbar ist. Auch historisch zielte der Freibetrag für begünstigte Zwecke nur auf der unbeschränkten Teilsteuerpflicht unterliegende wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 steuerbefreiten Körperschaften ab.

28 Somit ist der Freibetrag gemäß § 23 Abs. 1 KStG 1988 nur vom - nach Abzug der Sonderausgaben verbleibenden - unbeschränkt teilsteuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er indessen für Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 unterliegen (idS auch Achatz/Klinglmair in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 23 Tz 20; vgl. ferner Dziurdz in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG2, § 23 Rz 22).

29 Soweit die Revision - unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1985, 84/14/0186, 0187 - die gegenteilige Auffassung vertritt, genügt es darauf zu verweisen, dass dieses zu einer anderen Rechtslage ergangen ist und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ("Beherbergungsbetriebe") von Körperschaften betraf, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hatten, also steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988.

30 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Wien, am 18. Oktober 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016150040.J00

Im RIS seit

22.11.2018

Zuletzt aktualisiert am

22.01.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at