



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAAT 1

GZ. RV/0655-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. Bw., vertreten durch Dkfm. Herbert F. Maier, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1015 Wien, Walfischgasse 5/7, vom 17. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 19. November 2004, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit geändert, als der Bescheid nun gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergeht.

Entscheidungsgründe

Die Kommanditistin der Berufungswerberin (Bw.), die Fa. SV GmbH, veräußerte ihren Kommanditanteil und erzielte einen Veräußerungsgewinn von 1.420.849 ATS. Dieser Veräußerungsgewinn wurde von der Bw. um den Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 100.000 ATS gekürzt, in der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für das Jahr 2001 angegeben.

Im Bescheid vom 19. November 2004 wurde der Ergebnisanteil, welcher zur Gänze aus dem Veräußerungsgewinn besteht, mit 1.420.849 ATS, also ohne Abzug des Veräußerungsfreibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 veranlagt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. Berufung und führte begründend aus:

Die belangte Behörde folgte offenbar der Rz 5691 EStR 2000, wonach dieser Freibetrag für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften nicht anzuwenden sei.

Aigner-Kofler, Anwendung des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG bei Körperschaften, SWK 11/2003 vom 10. April 2003, bejahren jedoch die Anwendung dieses Freibetrages auch für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften mit dem Argument, dass § 24 EStG 1988 (welcher sowohl Aufgabe- als auch Veräußerungstatbestände erfasst), nur hinsichtlich der Aufgabtatbestände (Liquidation) vom spezielleren § 19 KStG verdrängt wird, demnach gelte für Veräußerungstatbestände § 24 EStG 1988 (vgl. Rz 1411 KStR 2001).

Wenn § 24 EStG 1988 für Veräußerungstatbestände gelte, dann ist nicht einsichtlich, warum gerade der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht für Körperschaften gelten sollte, zumal dieser Feibetrag gemäß dem in der Rz 5693 angeführten VwGH-Erkenntnis eine sachliche Befreiung und keine Tarifbegünstigung darstelle. Eine weitere Stütze dieser Ansicht findet sich in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, wo unter § 19 Tz 3 letzter Absatz sachliche Steuerbefreiungen gemäß § 7 Abs. 2 KStG grundsätzlich wie alle sachlichen Steuerbefreiungen „in die Besteuerung der Körperschaften einfließen müssten.“

Nach Aigner – Kofler, aaO, ist die Aussage der EStR 2000 nur als „überschießend formulierte, auf Aufgabtatbestände bezogene Abgrenzung zwischen § 19 KStG und § 24 EStG zu verstehen“.

Der mögliche Einwand, dass Körperschaften gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur Einkünfte gemäß § 23 Z 1 (Hervorhebungen durch den Verfasser) EStG 1988 erzielen und dieser Verweis somit den § 23 Z 3 EStG 1988, welcher auf § 24 EStG 1988 abstellt, eben nicht abdeckt, lässt sich nichts gewinnen, da die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 24 EStG 1988 für Veräußerungstatbestände sämtlicher Körperschaftsteuersubjekte gilt (vgl. Bauer /Quantschnigg/Schellmann/Werilly, aaO, § 19 Tz 3, 2. Satz). Der Verweis in § 7 Abs. 3 KStG 1988 auf § 23 Z 1 EStG 1988 stelle nach Aigner - Kofler, aaO, klar, dass die zugerechneten Einkünfte stets als „laufende“ gelten und somit auch Veräußerungsgewinne gemäß § 23 Z 3 EStG 1988 davon umfasst sind (vgl. auch Rz 1251 KStR 2001).

Zusammenfassend hält der steuerliche Vertreter der Bw. im Sinne von Aigner – Kofler fest, dass der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 100.000 ATS auch für die veräußernde SV GmbH gelte.

Rz 1411 der KStR 2001, welche sich im Kapitel 20.2.4. „Liquidationszeitraum“ befindet, postuliert, dass diese Befreiung (im Liquidationsfall, der Verfasser) durch die speziellen Bestimmungen des § 19 KStG 1988 (also für den Veräußerungsfall, der Verfasser) als sachliche Steuerbefreiung zustehe. Nachdem die veräußernde SV GmbH sich nicht in

Liquidation befindet, sei für die Veräußerung eines Kommanditanteiles § 19 KStG 1988 nicht anzuwenden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. beantragte, den Ergebnisanteil der SV GmbH von 1.420.849 ATS (= 103.257,12 €) um den Freibetrag in Höhe von 100.000 ATS (= 7.267,28 €) vermindert auf 1.320.849 ATS (= 95.989,84 €) festzusetzen.

Diese Berufung legte das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat direkt vor und beantragte die Berufung abzuweisen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass für Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen, der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht anwendbar sei. Dies ergebe sich aus dem gesetzlichen Verweis in § 7 Abs. 3 KStG 1988, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z 1 EStG 1988 zuzurechnen seien. Dementsprechend sind für Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 – abweichend von Einkommensteuerpflichtigen (§ 23 Z 3 EStG 1988) – den Einkünften gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 (laufende Gewinne/Verluste) zuzurechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG auch für unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaften zu gewähren ist. Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass es sich bei der Bw. um eine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 handelt.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der damals gültigen Fassung sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist der Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Nach § 23 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich nicht als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile, der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes

- eines Teilbetriebes

- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 S (7.300 €) und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100.000 ATS (= 7.300 €) übersteigt.

§ 7 Abs. 3 KStG ordnet als Rechtsfolge an, dass „alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen sind.“ Durch den Verweis auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 wird festgehalten, dass nur steuerbare Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 sowie 5 bis 7 der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 3 zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können (vgl. ErIRV 622 BlgNR, 17. GP) (Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, § 7 Tz 174).

Ferner ergibt sich aus dem Hinweis auf § 23 Z 1 EStG 1988, dass die zuzurechnenden Einkünfte stets als laufende gelten und somit auch Veräußerungsgewinne darunter fallen (vgl. ErIRV 622 BlgNR, 17. GP). Unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige können daher – anders als andere Körperschaftsteuersubjekte – auch nicht den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 für sich beanspruchen (Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, § 7 Tz 175).

Nachdem § 7 Abs. 3 KStG explizit darauf hinweist, dass sämtliche Einkünfte von buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb im

Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 zuzurechnen sind, ergibt sich aus dem Gesetz eindeutig, dass auch die Veräußerungsgewinne laufender Gewinn sind. Sondern es handelt sich folglich um keinen begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn im sinne der Z 3 und somit kann auch kein Freibetrag gewährt werden.

Der Freibetrag eines Veräußerungsgewinnes nach § 24 Abs. 4 EStG ist zwar eine sachliche Befreiung, doch gilt dieser Freibetrag nur für Veräußerungsgewinne, die in Z 3 genannt werden. Da jedoch § 7 Abs. 3 KStG durch den Verweis auf § 23 Z 1 EStG 1988 die Erlöse aus Veräußerungstatbeständen einer buchführungspflichtigen Gesellschaft nicht als Veräußerungsgewinn definiert, sondern als laufende Einkünfte, ist ein Freibetrag nicht zu gewähren.

Dem Hinweis der Bw., dass sich das Finanzamt auf die Richtlinien (EStR 2000 Rz 5691) stützen würde, ist entgegenzuhalten, dass die in den Richtlinien vertretene Meinung nur das Resultat der systematisch-logischen Interpretation des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit dem § 7 Abs. 3 KStG wiedergibt.

Die von der Bw. vertretene Rechtsmeinung, in Anlehnung an Aigner/Kofler und Lang/Schuch/Staringer Körperschaftsteuer, Kommentar, § 7 Tz 166) findet folglich im ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes keine Deckung.

Endgültigerklärung des Bescheides

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist der Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (Abs. 2).

Der o.a. Bescheid wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, als Begründung für die Vorläufigkeit wurde angeführt, dass noch ein Rechtsmittelverfahren anhängig sei. Da laut Aktenlage mittlerweile kein offenes Rechtsmittelverfahren anhängig ist, liegt keine Voraussetzung vor, einen vorläufigen Bescheid zu erlassen.

Der Bescheid hat daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu ergehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juli 2010