

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerden vom 13. Jänner 2016 der Beschwerdeführerin Bf., Anschrift, vertreten durch die Treuhand - Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Klessheimer Allee 47, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 14. Dezember 2015 betreffend die Festsetzung der (beschränkten) Körperschaftsteuer 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

I)

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 und 2013 werden abgeändert. Die auf die **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988** entfallende Körperschaftsteuer und die ihr zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen betragen für die Jahre:

	2012	2013
Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt	32.900,00	31.840,40
Die Körperschaftsteuer davon beträgt 25%	8.225,00	7.960,00

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) ist – darüber stimmen die Verfahrensparteien überein – ein gemeinnütziger Verein (ZVR-Zahl #####) im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO. Für den Bf. existierten **vorerst keine Körperschaftsteuerbescheide** für 2012 und 2013.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung unterzog das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt (kurz FA) diesen einer Nachschau. Dabei kam zutage, dass er im Zeitraum zwischen 1. April

und 31. Dezember 2012 ein Grundstück und zwischen 1. Jänner bis 31. Dezember 2013 zwei Grundstücke veräußert hatte.

Das FA erließ daraufhin mit **14. Dezember 2015** datierte (Erst)Bescheide für 2012 und 2013. Diese beiden Bescheide ergingen zur Steuernummer 91-140/0141, wurden jeweils mit „Körperschaftsteuerbescheid“ überschrieben und wie folgt textiert (das Kalenderjahr wurde einmal mit 2012 und einmal mit 2013 bezeichnet):

Die Körperschaftsteuer wird für [Kalenderjahr] festgesetzt mit EUR ...

Das Einkommen im Jahr [Kalenderjahr] beträgt EUR ...

Darunter findet sich unter der Überschrift „Berechnung der Körperschaftsteuer“ die folgende Darstellung:

	2012	2013
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00	0,00
Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	32.900,00	31.840,40
Gesamtbetrag der Einkünfte	32.900,00	31.840,40
Einkommen	32.900,00	31.840,40
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:		
Gem. § 22 KStG 1988 25% von	32.900,00	31.840,40
Körperschaftsteuer	8.225,00	7.960,10

Diese Bescheide verwiesen als Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift.

- Ein Grundstück sei (im Oktober) 2012 veräußert worden, das der Bf. 1988 unentgeltlich erworben hatte. Von 1995 bis 1997 sei es unmittelbar durch den Bf. für begünstigte Vereinszwecke genutzt worden, um danach an eine neu gegründete gemeinnützige Kapitalgesellschaft vermietet zu werden. Das FA rechnete das Grundstück deshalb nicht einem von der Bf. selbst betriebenen begünstigten Betrieb zu, sondern der allgemeinen Vermögensverwaltung (allgemeine Vereinssphäre). Für die Veräußerungen fänden deshalb gem. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 die Bestimmungen für private Grundstücksveräußerungen gem. § 30ff EStG 1988 Anwendung und der Verkauf der Liegenschaft durch den Verein unterliege der Immobilienertragsteuer-Pflicht.
- 2013 seien zwei Grundstücke verkauft worden, die 1967 käuflich erworben worden seien. Das FA kam zum Schluss, auch diese Liegenschaften seien „weder im unentbehrlichen Hilfsbetrieb noch im begünstigten Bereich genutzt worden“ und deshalb der allgemeinen Vereinssphäre zuzurechnen. Für die Veräußerungen fänden deshalb gem. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 die Bestimmungen für private Grundstücksveräußerungen gem. § 30ff EStG 1988 Anwendung.

Der Bf. bekämpfte diese Körperschaftsteuerbescheide mit **Beschwerde vom 13. Jänner 2016** und beantragte, die Körperschaftsteuer mit EUR 0,00 festzusetzen. Er führte aus:

„Die Bf. ist ein gemeinnütziger Verein iSd §§ 34 ff BAO und unterliegt als solcher grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht iSd § 5 Z 6 KStG 1988. Die Steuerpflicht

erstreckt sich iSd § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 auch auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988.

Die Immobilienertragsteuer ist gem. § 30b Abs. 3 EStG 1988 im Wege der Veranlagung abzuführen, wobei die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unter die sonstigen Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988) zu subsumieren sind.

Bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaften iSd § 5 Z 6 KStG 1988 ist bei gemeinnützigen Rechtsträgern der Freibetrag iSd § 23 KStG 1988 in Abzug zu bringen. Dieser Freibetrag wurde jedoch bei den gegenständlichen Körperschaftsteuerbescheiden – entgegen der ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung – seitens der Behörde nicht in Abzug gebracht.

Das beiliegenden Berechnungsdetail (Beilage .1) zeigt, dass sich – bei Berücksichtigung des Freibetrages – das Einkommen auf EUR 0,00 reduziert und daher auch keinen Körperschaftsteuer zu entrichten ist.“

Aus der beigelegten Berechnung ergibt sich, dass der Bf. neben den Freibeträgen für das laufende Jahr auch in den Vorjahren nicht konsumierte Freibeträge in Abzug brachte (2012 insgesamt EUR 32.900,00 und 2013 insgesamt EUR 31.840,00).

Der Bf. stellte damit die Vorgangsweise des FA nicht grundsätzlich in Frage, die die gem. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ermittelten Einkünfte von EUR 32.900 (2012) bzw. EUR 31.840,40 (2013) gem. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 der Körperschaftsteuer unterzog. Strittig ist ausschließlich, ob dabei der Freibetrag für begünstigte Zwecke im Sinne des § 23 KStG 1988 zusteht.

Das Finanzamt (kurz FA) verneinte das in der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2016** (und in der Folge auch im Vorlagebericht) mit dem kurzen Argument, die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 zählten nicht zum relevanten Einkommen nach § 23 KStG 1988.

Die Bf. führte dagegen im **Vorlageantrag vom 8. Februar 2016** ins Treffen:

„1. Allgemeines zum Freibetrag gem. § 23 KStG:

Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrags ist, dass ein Rechtsträger als iSd §§ 34 ff BAO begünstigt anzusehen ist. Unstrittig kann festgestellt werden, dass die Bf. ein gemeinnütziger Verein iSd §§ 34 ff BAO ist und als solcher der beschränkten Steuerpflicht iSd § 5 Z 6 KStG unterliegt.

Bei Einkünften aus außerbetrieblichen Grundstücksveräußerungen von beschränkt Steuerpflichtigen ist für die Berücksichtigung des Freibetrages zwischen der Erhebung im Wege der Selbstberechnung als Form des Steuerabzugs und der Erfassung im Wege der Veranlagung zu unterscheiden:

Gemäß § 30a EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken iSd 30 EStG, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung anzuwenden ist.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen grundsätzlich als abgegolten (§ 30b Abs. 2 EStG).

Der Freibetrag für begünstigte Zwecke kann somit bei der Steuererhebung im Wege der Selbstberechnung als Form des Steuerabzugs innerhalb der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht mit Abgeltungswirkung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

Der Freibetrag kommt jedoch bei der außerhalb der beschränkten Steuerpflicht liegenden Durchführung einer Veranlagung zur Anwendung, weil in diesem Falle die Einkünfte zum Einkommen zählen.

Veräußerungen von Grundstücken von gem. § 5 Z 6 KStG begünstigten Körperschaften unterliegen gem. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG nur dann der beschränkten Steuerpflicht, sofern keine Veranlagung stattfindet.

Da der Befreiungstatbestand des § 23 KStG auf das Einkommen Bezug nimmt - ohne an eine bestimmte Einkunftsquelle anzuknüpfen - kann der Freibetrag für begünstigte Zwecke somit durch Ausübung der Veranlagungsoption beansprucht werden (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer, 27. Lfg, zu § 23 KStG, S 10).

2. Rechtliche Würdigung:

Die Behörde geht davon aus, dass der Freibetrag nicht zusteht, da die veranlagten Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 u 3 KStG (außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen) nicht zum relevanten Einkommen nach § 23 KStG zählen. In ihrer Begründung geht die Behörde nicht näher auf die Erfassung der Einkünfte im Wege der Veranlagung ein. Dadurch übersieht sie die mit der Veranlagung verbundenen Folgen, insbesondere, dass die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung im Falle der Veranlagung zum Einkommen iSd § 23 iVm § 7 Abs. 2 KStG zählen. Die Bestimmung sieht keine Einschränkung auf bestimmte Einkunftsquellen vor.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, steht der Freibetrag für begünstigte Zwecke iSd § 23 KStG zu. Die bis dato nicht wirksam gewordenen Freibeträge sind entsprechend der Bestimmung des § 23 Abs. 2 KStG entsprechend zu berücksichtigen (siehe dazu das beiliegende Berechnungsdetail, Beilage ./1).“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

2. Sachverhalt

Für 2012 und 2013 ergingen an die Bf. nur die hier bekämpften Körperschaftsteuerbescheide.

Unbestritten ist, dass der Bf. grundsätzlich gem. §§ 34 ff BAO begünstigt ist und dass er 2012 ein sowie 2013 zwei Grundstücke veräußerte, die sich schon seit 1988 (ein bebautes Grundstück) bzw. 1967 (zwei unbebaute Grundstücke) im Eigentum des Bf. befunden hatten und die zumindest seit 1997 der allgemeinen Vermögensverwaltung (§ 47 BAO) zuzurechnen waren. Dies deshalb, da sie zum Teil vermietet und zum anderen Teil völlig ungenutzt waren. Sie waren damit am 31. März 2012 nicht körperschaftsteuerbefreit. Unstrittig ist auch, dass die Einkünfte aus der Veräußerung dieser Grundstücke nun mit 16% der Veräußerungserlöse zu ermitteln waren (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Strittig ist ausschließlich, ob der Freibetrag gem. § 23 KStG 1988 zusteht.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

3.1. Grundsätzliches zur Körperschaftsteuerpflicht gemeinnütziger Vereine

Das KStG 1988 unterscheidet zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht von Körperschaften mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland (§ 1 Abs. 2 KStG 1988), der das Welteinkommen unterliegt, und der beschränkten Steuerpflicht. **Beschränkt** Steuerpflichtige unterliegen nur mit bestimmten Einkünften (§ 21 KStG 1988) der Körperschaftsteuer. Dabei sind zwei Arten zu unterscheiden:

- Unter **beschränkte Steuerpflicht der ersten Art** fallen Körperschaften ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland (§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Diese Form der Steuerpflicht ist mit der beschränkten Steuerpflicht im Bereich der Einkommensteuer vergleichbar und umfasst nur die Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (§ 21 Abs. 1 KStG 1988).
- Der **beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art** unterliegen Körperschaften des öffentlichen Rechts und andere, persönlich befreite Körperschaften (§ 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988).

Sie umfasste gem. § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 bis 31. März 2012 nur inländische Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird, sowie diesen vergleichbare ausländische Einkünfte. Mit Wirkung ab 1. April 2012 wurde diese Steuerpflicht unter anderem auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

gemäß § 30 EStG 1988 ausgedehnt, wobei die § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 und die §§ 30b und 30c EStG 1988 sinngemäß anzuwenden sind (1. StabG 2012; BGBl. I Nr. 22/2012).

Für diese Form der Steuerpflicht gibt es keine vergleichbare Bestimmung im EStG.

3.1.1. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Inländische gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Vereine sind gem. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 als juristische Person des privaten Rechts grundsätzlich **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**. Dient ein solcher Verein nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke, ist er (insoweit) **von dieser Form der Steuerpflicht befreit** (§ 5 Z 6 KStG 1988), unterliegt in der Folge aber mit bestimmten Einkünften der befreiten Bereiche trotzdem der **beschränkten Steuerpflicht** gem. § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988.

Gem. § 45 Abs. 2 BAO entfällt die Abgabepflicht einer grundsätzlich gemeinnützigen Körperschaft hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gem. § 31 BAO (Einnahmen- oder Vorteilserzielung ohne Gewinnerzielungsabsicht) zur Gänze, wenn dieser einen **unentbehrlichen Hilfsbetrieb** darstellt. Diese Befreiung gilt gem. § 21 Abs. 2 Z 3 iVm Abs. 3 KStG 1988 auch für in- und ausländische Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten etc., Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Liegt zwar kein unentbehrlichen Hilfsbetrieb vor, stellt sich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb aber als **Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke** dar, so ist die Körperschaft nur hinsichtlich dieses Betriebes (unbeschränkt) körperschaftsteuerpflichtig (§ 45 Abs. 1 BAO).

Unterhält eine Körperschaft einen anderen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (§ 45 Abs. 3 BAO) oder einen **Gewerbebetrieb bzw. land- und forstwirtschaftlichen Betrieb**, kommt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige Zwecke grundsätzlich nicht zu (§ 44 BAO). Bis zu einem relevanten Jahresumsatz von EUR 40.000,00 bleiben solche Körperschaften jedoch weiterhin begünstigt und die Abgabepflicht bleibt auf die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebe eingeschränkt (§ 45a BAO). Wird dieser Umsatz überschritten, kann das FA auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in einer Einzelmaßnahme mittels Bewilligung ganz oder teilweise absehen.

Vermögensverwaltung liegt gem. § 32 BAO insbesondere dann vor, wenn Vermögen genutzt wird. Die Betätigung einer Körperschaft für Zwecke der Verwaltung ihres Vermögens steht der Gewährung der Begünstigung nicht entgegen (§ 47 BAO) und unterliegt damit nicht der (unbeschränkten) Steuerpflicht. Dazu zählt der Gesetzgeber

etwa die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen oder die Vermietung oder Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

Gemeinnützige Körperschaften sind also mit unentbehrlichen Hilfsbetrieben und der bloßen Vermögensverwaltung von der **unbeschränkten** Steuerpflicht befreit. Mit allen anderen Bereichen (wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) unterliegen sie der **unbeschränkten** Körperschaftsteuerpflicht (vgl. etwa *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz²⁰¹¹, § 23 Tz 15).

Diese Form der unbeschränkten Steuerpflicht eines Vereins erstreckt sich prinzipiell auf alle in- und ausländischen Einkünfte aus diesen Bereichen (§ 1 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988). Dabei ist das (Welt)**Einkommen** zugrunde zu legen, das innerhalb eines Kalenderjahres bezogen wurde (§ 7 Abs. 1 KStG 1988). § 7 Abs. 2 KStG 1988 definiert das Einkommen als Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) nach Ausgleich mit Verlusten, nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und nach Abzug des **Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988)**.

3.1.2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Mit der allgemeinen Vereinssphäre bzw. mit der Vermögensverwaltung sind (inländische) gemeinnützige Körperschaften damit zwar grundsätzlich befreit, unterliegen aber trotzdem mit bestimmten Teilen ihrer Einkünfte der **beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art**. Diese **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** erstreckt sich dabei nur auf die **Einkünfte** im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988). Das sind neben bestimmten Einkünften, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird (§ 21 Abs. 2 KStG 1988), weitere, nicht KESt-abzugspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 (§ 21 Abs. 3 KStG 1988). Hier interessieren die zuletzt genannten.

3.2. Regeln für die Veranlagung

Die Körperschaftsteuer wird gem. § 24 Abs. 1 KStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum)

- nach dem **Einkommen** oder
- dem **Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger**

veranlagt, das bzw. den der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gem. § 24 Abs. 3 sind dabei die Vorschriften des EStG 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

3.2.1. **Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemeinnütziger Vereine**

Die Veranlagung unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger erfolgt also nach dem **Einkommen**. Dabei sind die Vorschriften des EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht sinngemäß anzuwenden (§§ 39 ff EStG 1988; vgl. auch VwGH 26.9.1990, 86/13/0104). Die Körperschaftsteuer beträgt gem. § 22 Abs. 1 KStG 1988 25% des **Einkommens** (§ 7 Abs. 2 KStG 1988).

3.2.2. **Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht**

Für die Veranlagung beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger ist § 102 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Für inländische gemeinnützige Vereine sind deshalb dabei die folgenden Regeln relevant:

§ 102 Abs. 1 EStG 1988 normiert seit 1. April 2012 eine Veranlagungspflicht für

- **Einkünfte**, von denen kein Steuerabzug vom Kapitalertrag vorzunehmen ist (Z 1),
- für steuerabzugspflichtige **Einkünfte**, die zu den Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen als (echter) stiller Gesellschafter gehören (Z 2), und
- für **Einkünfte** aus **privaten Grundstücksveräußerungen** im Sinne des § 30, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist (Z 4). Dieser Punkt ist hier einschlägig.

Diese seit April 2012 bestehende spezielle **Veranlagungspflicht** ist ganz offensichtlich auf beide Formen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zugeschnitten und deshalb auch für die Veranlagung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art anzuwenden. Gem. Abs. 2 leg.cit. dürfen dabei Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Die Körperschaftsteuer beträgt 25% des **Gesamtbetrages der Einkünfte**.

Die Rechtslage lässt sich also damit zusammenfassen, dass bei der **unbeschränkten** Steuerpflicht das gesamte **Einkommen** (iSd § 7 Abs. 2 KStG 1988) der Körperschaftsteuer unterliegt und deren Bemessungsgrundlage darstellt. Bei der hier relevanten **beschränkten** Körperschaftsteuerpflicht reduziert sich die Bemessungsgrundlage auf den Gesamtbetrag der einzelnen, im § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 aufgezählten **Einkünfte**.

3.2.3. *Getrennte Veranlagungen*

Veranlagung ist die Festsetzung der Steuer durch Bescheid (VwGH 23.4.1998, 97/15/0216) und damit das Verfahren zur bescheidmäßigen Festsetzung von Abgaben, in dem der **Abgabenschuldner**, der **Gegenstand der sachlichen Steuerpflicht** und die **Bemessungsgrundlage** festgestellt werden (vgl. *Stoll*, BAO 2074).

Knüpft die Steuerpflicht am Sitz oder Ort der Geschäftsleitung an, so kann es zu einem unterjährigen Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter (erste Art) Steuerpflicht kommen. In diesem Fall erfolgt ein **Splitting** des Jahres in **zwei Zeiträume, die getrennt zu veranlagten sind** und die sich **nicht überschneiden** dürfen. Aus den Abgabenbescheiden muss dabei klar hervorgehen, welcher Bescheid über welchen Zeitraum abspricht (vgl. VwGH 26.9.1990, 86/13/0104 und UFS 21.6.2012, RV/0204-S/12).

Knüpft die Form der Steuerpflicht – wie hier – an eine Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht an, tritt der Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (der zweiten Art) jeweils mit Beginn eines Veranlagungszeitraumes ein (vgl. *Feckter in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²³, § 18 Tz 33). Die Körperschaft kann dabei **parallel unbeschränkt** (mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) und **beschränkt** (mit der Vermögensverwaltung) steuerpflichtig (zweite Art) sein.

Wie vom Höchstgericht entschieden (siehe oben), sieht das Gesetz keine gemeinsame Veranlagung beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtiger Einkünfte vor. Aus diesem Grund haben in diesem Fall über **denselben Zeitraum zwei getrennte Veranlagungen** zu erfolgen, wobei dem jeweiligen Abgabenbescheid zu entnehmen sein muss, was der Gegenstand der sachlichen Steuerpflicht ist und damit über welche Form der Steuerpflicht abgesprochen wird (vgl. *Schwaiger*, UFSJournal 2012, 396 mit weiteren Nachweisen). Dies ist vor allem deshalb notwendig, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung für die beschränkte und die unbeschränkte Steuerpflicht unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind (vgl. *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²⁶, § 1 Tz 8 unter Hinweis auf VwGH 26.9.1990, 86/13/0104).

Auch im Beschwerdefall muss deshalb über die beiden Bereiche in zwei streng getrennten, eigenständigen Verfahren abgesprochen werden. Für die beschränkte und der unbeschränkte Steuerpflicht müssen zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt und zwei getrennte Abgabenbescheide erlassen werden.

3.3. Freibetrag gem. § 23 KStG 1988

3.3.1. Historische Entwicklung – KStG 1966

Der Freibetrag für gemeinnützige Körperschaften stammt aus dem KStG 1966, wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 1981 (AbgÄG 1981; BGBl. 620/1981) als Tarifbestimmung in § 22 Abs. 6 KStG 1966 eingefügt (Wirksamkeit ab 1982) und ursprünglich dezidiert auf Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 BAO eingeschränkt, obwohl der Regierungsvorlage (RV 850 d.B. XV. GP, S 22) zu entnehmen war, damit solle bei **gemeinnützigen Körperschaften** bewirkt werden, dass **Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem. § 45 Abs. 1 und 3 BAO, Gewerbebetrieben und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben** in einem bestimmten Ausmaß unbesteuert bleiben und es solle ein bei der Einkommensermittlung allfällig vorzunehmender Verlustausgleich und Verlustvortrag den abzuziehenden Betrag unberührt lassen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1982 (AbgÄG 1982, BGBl. 570/1982) wurde – ohne nähere Begründung in den Materialien - die Einschränkung auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 BAO eliminiert und der Abzug des Freibetrages in Höhe des **Einkommens** normiert.

Eine Einschränkung auf inländische Körperschaften enthielten im KStG 1966 weder das Gesetz noch die Regierungsvorlage. § 22 KStG 1966 nannte damals als Basis für die Anwendung des progressiv gestalteten Körperschaftsteuersatzes ausschließlich das **Einkommen** und unterschied dabei nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

§ 5 KStG 1966 befreite im Abs. 1 die Körperschaften seinem Wortlaut nach zwar ganz allgemein von der Körperschaftsteuerpflicht, normierte aber im Abs. 2, dass die Befreiungen für gemeinnützige Körperschaften nicht anzuwenden sind, soweit die inländischen Einkünfte dem **Steuerabzug** unterliegen (Hinweis auf die beschränkte Steuerpflicht gem. § 3 Z 2 KStG 1966). Im Abs. 3 schränkte diese Norm die Steuerbefreiung zusätzlich auf **inländische gemeinnützige** Körperschaften ein (nicht für beschränkt Steuerpflichtige „ausländische“ Körperschaften iSd § 3 Z 1 KStG 1966).

Während damit **inländische** gemeinnützige Körperschaften (§ 3 Z 2 KStG 1966) von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit waren und nur mit den inländischen, steuerabzugspflichtigen Einkünften der Steuerpflicht unterlagen (entspricht der heutigen **beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art**), existierte für **ausländische** gemeinnützige Körperschaften (§ 3 Z 1 KStG 1966) keine Steuerbefreiung und sie wurden – wie alle anderen juristischen Personen des privaten Rechtes – in Österreich voll besteuert (wie die heutige **beschränkte Steuerpflicht der ersten Art**).

Auf Basis dieser Rechtslage entschied der Verwaltungsgerichtshof, der Freibetrag gem. § 22 Abs. 6 KStG 1966, stehe auch ausländischen Körperschaften zu (beschränkte Steuerpflicht der ersten Art), da er nicht auf die Steuerfreiheit, sondern auf die Definition des Steuersubjektes als gemeinnützige Körperschaft abstelle (VwGH 19.3.1985, 84/14/0186, 0187). Das Höchstgericht sprach nicht aus, dass der Freibetrag auch bei der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art zustehe.

3.3.2. KStG 1988

Der Gesetzgeber übernahm den Freibetrag im Sinne dieser Rechtsprechung in den § 23 Z 2 KStG 1988. Bei gemeinnützigen Körperschaften (§ 5 Z 6 KStG 1988) sei ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch ATS 100.000,

- bei der Ermittlung des **Einkommens** (§ 7 Abs. 2 KStG 1988) oder
- des **Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988** nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 und § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988)

auszuscheiden.

Mit dem Verweis auf § 21 Abs. 1 KStG 1988 stellte der Gesetzgeber in der Stammfassung des KStG 1988 klar, dass der Freibetrag nur für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (erste Art) galt. Schon aufgrund dieses damals klaren Gesetzeswortlautes bezog sich die Begünstigung nicht auf die beschränkt Steuerpflichtigen der zweiten Art.

3.3.3. Aktuelle Fassung

Seit der Novellierung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) lautet § 23 KStG 1988:

*„Bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des **Einkommens** nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch ATS 100.000 abzuziehen“.*

Der Euro-Betrag von EUR 7.300 findet sich dabei seit dem Euro-Steuerumstellungsgesetz (BGBl. I Nr. 59/2001) im Gesetz und seit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl. I Nr. 99/2007) findet sich dieser Satz in Abs. 1. Mit Abs. 2 leg.cit wurde ergänzend eine Vortragsmöglichkeit für den Freibetrag geschaffen. Mit Verlautbarung im BGBl. I Nr. 135/2013 wurde der Freibetrag schließlich ab 2013 auf EUR 10.000 erhöht.

Die Abweichung von der Stammfassung begründen die Parlamentarischen Materialien nur mit dem Wegfall der Begünstigung für Sanierungsgewinne, die ursprünglich in Z 1 geregelt war (RV 72 d.B. XX. GP, Seite 274). Es kann dahingestellt werden, ob der Freibetrag

dadurch für beschränkt Steuerpflichtige der ersten Art weiterhin anwendbar bleibt (für Körperschaften aus Mitgliedsstaaten aufgrund des Gemeinschaftsrechtes bejahend, für Drittstaatskörperschaften aber verneinend etwa *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz²⁰¹¹, § 23 Tz 13 f), dem Gesetzgeber kann aber jedenfalls nicht unterstellt werden, dass er damit zusätzlich die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art in die Begünstigung mit einbeziehen wollte.

Wäre der Gesetzgeber in der Stammfassung davon ausgegangen, dass der Abzug des Freibetrages vom **Einkommen** alle beschränkt steuerpflichtigen Bereiche (erste und zweite Art) mit zu umfassen hat, wäre der klare Hinweis auf die Berechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen der ersten Art (**Gesamtbetrag der Einkünfte**) entbehrlich gewesen. Der Gesetzgeber verband damals den Begriff „Einkommen“ ausschließlich mit der unbeschränkten Steuerpflicht. Aus dem Wegfall des Hinweises auf den Gesamtbetrag der Einkünfte kann nicht geschlossen werden, der Gesetzgeber habe nun alle beschränkt Steuerpflichtigen (inkl. der zweiten Art) mit einbeziehen wollte (a.A. *Renner*, BFGJournal 2014, 182 und *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²⁷ § 23 Tz 25).

Für die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art leuchtet aus dem klaren Gesetzeswortlaut der § 23 KStG 1988 und § 7 Abs. 2 KStG 1988 hervor, dass der Freibetrag hier nicht zusteht. Jede andere Auslegung würde dazu führen, dass der **Freibetrag** von EUR 10.000 einem einzigen Steuerpflichtigen zweimal zustehen und damit **verdoppelt** würde.

Einmal wäre er im Rahmen der Veranlagung des unbeschränkt steuerpflichtigen Einkommens (wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetriebe) und zusätzlich ein weiteres Mal bei der Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen, private Grundstücksveräußerung) zu gewähren. Eine solche Zielrichtung kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden.

Dazu kommt, dass es (auch in verfassungskonformer Interpretation) bei der Besteuerung von Körperschaften keinen Unterschied machen darf, ob die Besteuerung im Wege des 25%-igen Steuerabzuges (Kapitalertragsteuer oder Immobilienertragsteuer) erfolgt oder die Körperschaftsteuer in identischer Höhe im Wege der Veranlagung zur Vorschreibung gelangt. In beiden Fällen muss die Steuerbelastung dieselbe bleiben. Diesem Grundsatz folgte der Gesetzgeber im Übrigen auch jüngst und sieht die Höhe des Steuerabzuges für Körperschaften auch nach der Anhebung der KESt auf 27,5% und der Immo-EST auf 30% (ab 1. Jänner 2016) unverändert mit 25% vor (vgl. § 30b Abs. 1a und 4 EStG 1988 und § 93 Abs. 1a EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 sowie RV 684 d.B. XXV. GP, 21 und 23).

Die **Veranlagungsoption** bei der Veräußerung privater Grundstücke steht zwar aufgrund der klaren Gesetzesverweise (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 iVm §§ 30 und 30b Abs. 3 EStG 1988) grundsätzlich auch beschränkt steuerpflichtigen

Körperschaften offen, diese Option **führt aber nicht dazu, dass sie damit unbeschränkt steuerpflichtig werden** (a.A. wohl *Kittl/Renner*, BFGJournal 2016, 86 Pkt. 4.5.2).

Die Option dient etwa dazu, bisher nicht geltend gemachte Werbungskosten (z.B. Instandsetzungsaufwendungen) geltend zu machen oder den Ausgleich mit anderen Grundstücksveräußerungsverlusten sicher zu stellen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005), nicht aber dazu, einen Verlustausgleich zwischen der unbeschränkt und der beschränkt steuerpflichtigen Sphäre zu ermöglichen (vgl. *Wurm*, SWK Heft Nr 8/2012, 431 und *Brugger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 24 Tz 19).

Sie bleiben mit den betroffenen Einkünften dabei dennoch weiterhin beschränkt steuerpflichtig und diese sind – wie auch Privatdarlehen und ausländische Kapitalerträge etc. – im Rahmen einer gesonderten Veranlagung zu erfassen.

Der Argumentation der Bf., der Freibetrag für begünstigte Zwecke stehe im Falle der Selbstberechnung bzw. des Steuerabzuges nicht zu, wohl aber bei Durchführung einer Veranlagung, kann deshalb nicht gefolgt werden. Die **Gewährung** des Freibetrages ist unabhängig von der Form der Besteuerung und ist in beiden Varianten **ausgeschlossen**.

Der Bf. stützt sich auf *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²⁷ § 23 Tz 23 ff und die dort zitierte Entscheidung VwGH 19.3.1985, 84/14/0186, 0187, sowohl das dort zitierte höchstgerichtliche Erkenntnis wie auch die angeführten – im Übrigen für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden - Vereinsrichtlinien (VereinsR 2001 Rz 123-125, 322 und 394) treffen aber nur Aussagen zu Körperschaften, die der beschränkten Steuerpflicht der ersten Art unterliegen (aktuell § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988), nicht aber zur beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988). Das hg. Erkenntnis erging zudem zum KStG 1966, von dem sich das KStG 1988 in diesem Bereich nicht unwesentlich unterscheidet.

Wie schon oben dargestellt, sprechen sowohl die Struktur des Gesetzes wie auch die des Freibetrages, der pro Körperschaftsteuersubjekt nur einmal zustehen soll, gegen eine (zusätzliche) Gewährung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art.

3.4. Das bedeutet für den konkreten Fall

Beide Verfahrensparteien stimmen hier darüber überein, dass die relevanten Grundstücksveräußerungen im Rahmen der allgemeinen Vermögensverwaltung der grundsätzlich gemeinnützigen Bf. erfolgten (zum 2012 veräußerten Grundstück vgl. *Hammerl*, RdW 2016, 514).

Sie führen deshalb nicht zur unbeschränkten, sondern zur **beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art**. Mangels Abfuhr von Immobilienertragsteuer sind diese Vorgänge im Rahmen der **Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte** zu erfassen.

Die Körperschaftsteuerbescheide haben diesen Besteuerungsgegenstand exakt zu bezeichnen, um ihn vom Gegenstand der unbeschränkten Steuerpflicht abzugrenzen.

Die Sache eines Bescheides muss von der Abgabenbehörde klar und unmissverständlich umschrieben sein.

Abgabenbescheide müssen deshalb unter anderem die **Art und Höhe der Abgaben** sowie die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (**Bemessungsgrundlagen**) enthalten (§ 198 Abs. 2 BAO).

Die Sache in Bezug auf eine zeitraumbezogen erhobene Abgabe wird durch die Nennung der **Abgabe**, des **Schuldners** und des **Zeitraumes** bestimmt, für den der Abgabenanspruch als entstanden beurteilt wird (vgl. UFS 9.9.2009, RV/0144-S/08, VwGH 82/14/0248). Reicht dies nicht aus, um zwei Sachen voneinander abzugrenzen, sind – wie hier – **zusätzliche Angaben** erforderlich, die einem sachkundigen Dritten die Zuordnung zur beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht zweifelsfrei ermöglichen.

Ein unklarer Bescheidspruch ist unter Heranziehung seiner Begründung zu interpretieren (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026). Die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart (hier etwa Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen) ist kein Spruchbestandteil des Körperschaftsteuerbescheides (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 198 Tz 17 mit vielen weiteren Nachweisen), wohl aber die Nennung der Bemessungsgrundlage.

Im Zweifel hat das Bundesfinanzgericht den Spruch dieser Abgabenbescheide zu interpretieren. Aus diesen ergibt sich zwar nur, dass die Bescheide über die Körperschaftsteuer der Kalenderjahre 2012 und 2013 absprechen, die als Begründung der Bescheide fungierende Niederschrift über die Schlussbesprechung nennt aber ergänzend und klar die Besteuerungsbasis des § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988.

Der Hinweis der Bescheide auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb von jeweils EUR 0,00 und die Tatsache, dass das Finanzamt die Körperschaftsteuer unter ausdrücklichem Hinweis auf § 22 KStG 1988 vom Einkommen ermittelte, ist zwar irreführend, die Bescheide lassen aber in der Zusammenschau von Spruch und Begründung klar erkennen, dass sie über die **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art** absprachen.

Da sich die Beschwerde damit gegen zwei Abgabenbescheide richtet, die über die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art absprechen, aber nicht fehlerfrei formuliert wurden, hatte das Verwaltungsgericht den Spruch dieser beiden Bescheide zu korrigieren, ohne die zu entscheidende Sache abzuändern oder auszudehnen.

Bei der Veranlagung des Gesamtbetrages der der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegenden Einkünfte steht – wie von der Abgabenbehörde richtig beurteilt - der Freibetrag gem. § 23 KStG 1988 nicht zu. Der Körperschaftsteuersatz von 25% war deshalb auf den Gesamtbetrag der jeweiligen Einkünfte anzuwenden.

3.5. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Zur hier entscheidungserheblichen Kernfrage (Anwendbarkeit des Freibetrages gem. § 23 KStG 1988 im Rahmen der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte inländischer gemeinnütziger Körperschaften) existiert bisher keine (höchst)gerichtliche Rechtsprechung. Die Entscheidung VwGH 19.3.1985, 84/14/0186, 0187 erging zum einen zum KStG 1966, dessen Regelungen diesbezüglich nicht vollends mit denen des KStG 1988 vergleichbar sind, zum anderen wurde damals die Berücksichtigung des Freibetrages nur bei der Konstellation geklärt, die mit der heutigen Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der ersten Art vergleichbar ist.

Auch die einschlägige Fachliteratur beantwortet die Streitfrage nicht klar, einheitlich und so, dass alle Zweifelsfragen als ausgeräumt gelten können. Damit handelt es sich hier um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung und die Revision war zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 11. August 2016