

2/2017

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Zum Umfang der beschränkten Steuerpflicht bei
gemeinnützigen Kapitalgesellschaften

Sabine Zirngast

Zum Umfang der beschränkten Steuerpflicht bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften



SABINE ZIRNGAST*



Abstract

Gemeinnützige Kapitalgesellschaften unterliegen als nach § 5 KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften des privaten Rechts der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zweiter Art. Dieses im Wesentlichen auf außerbetriebliche Einkunftsarten abstellende Besteuerungsregime (§ 21 Abs 2 und 3 KStG) erweist sich vor dem Hintergrund der auch für gemeinnützige Kapitalgesellschaf-

ten geltenden Einkünfteumwandlung des § 7 Abs 3 KStG als wenig treffsicher. Wortwahl und Verweistechnik des Gesetzgebers werfen Zweifelsfragen auf, die im vorliegenden Beitrag identifiziert und analysiert werden. Darauf aufbauend werden Vorschläge zur gesetzlichen Berücksichtigung der aufgezeigten Unstimmigkeiten unterbreitet.

Schlagworte

Beschränkte Steuerpflicht zweiter Art; gemeinnützige Kapitalgesellschaft; Einkünfteumwandlung; unentbehrlicher Hilfsbetrieb

Rechtsquellen

§ 1 Abs 3 KStG; § 5 Z 6 KStG; § 7 Abs 3 KStG; § 21 Abs 2 und 3 KStG; § 45 BAO

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	114
II.	Kapitaleinkünfte	114
	A. Kapitalertragsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte (§ 21 Abs 2 KStG)	114
	B. Ausländische Kapitalerträge (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG)	115
	C. Nicht andersatzbesteuerte Kapitaleinkünfte (§ 21 Abs 3 Z 2 KStG)	116
	D. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (§ 21 Abs 3 Z 3 KStG)	116
III.	Private Grundstücksveräußerungen	116
IV.	Vorschläge zur gesetzlichen Berücksichtigung identifizierter Zweifelsfragen	118
	A. Ausnahmenvorschrift des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG	118
	B. Verweis auf außerbetriebliche Einkünfte gem § 27a Abs 2 EStG in § 21 Abs 3 Z 2 KStG	119
V.	Resümee	119

* Ass.-Prof. MMag. Dr. Sabine Zirngast, LL.M., StB, ist Assistenzprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Die Autorin dankt Herrn Mag. Johannes Prillinger und Herrn Mag. Gustav Wurm für die wertvolle Diskussion.

I. Einleitung

Für Körperschaften, die die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO erfüllen, sieht § 5 Z 6 KStG eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor. Kraft dessen entfaltet sich ein komplexes Besteuerungsregime, das in Lehre und Praxis unter der Bezeichnung »beschränkte Steuerpflicht zweiter Art«¹ geführt wird (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG).² Gemeinnützige Körperschaften unterliegen infolgedessen mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG der Körperschaftsteuerpflicht.

Das in § 21 Abs 2 und 3 KStG gespannte Geflecht von Steuertatbeständen ist auf Körperschaften wie Vereine und Stiftungen zugeschnitten, die – bis auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG – alle Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 EStG aufweisen können. Für Kapitalgesellschaften, die unstrittigerweise ebenso für die in § 5 Z 6 KStG normierte Befreiung in Frage kommen,³ werfen Wortwahl und Verweisteknik des Gesetzgebers Zweifelsfragen auf, denen in der Folge nachgegangen werden soll.

Zentral für die nachfolgende Untersuchung ist die Bestimmung des § 7 Abs 3 KStG, derzufolge bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zuzurechnen sind. Die Bestimmung ist vor dem Hintergrund, dass auch gemeinnützige Kapitalgesellschaften jedenfalls nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB zur Rechnungslegung verpflichtet sind, auch auf diese anzuwenden. Auch wenn die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts als *leges speciales* dem Gewinnermittlungsrecht des § 7 Abs 3 KStG grds vorgehen,⁴ bleibt mE im vorliegenden Zusammenhang mangels deckungsgleichen Regelungsgegenstands kein Platz für eine auf einem Spezialitätsverhältnis beruhende Dero-gation des § 7 Abs 3 KStG. Die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts regeln die von § 7 Abs 3 KStG angesprochene Frage der Zuordnung einzelner Einkünfte zum Katalog der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG nicht.

Gegen die Anwendbarkeit des § 7 Abs 3 KStG im vorliegenden Kontext könnte darüber hinaus noch eingewandt werden, dass § 7 KStG mit der Überschrift »Einkommen, Einkommensverwendung« titulierte ist, ein »Einkommen« für gemeinnützige Körperschaften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aber gar nicht zu ermitteln ist. Bekräftigt wird dieser Einwand noch durch die Tatsache, dass § 7 Abs 3 KStG als Ausnahmebestimmung zu § 7 Abs 2 KStG angesehen wird⁵ und § 7 Abs 2 KStG wiederum gerade jene Norm ist, die das »Einkommen« im körperschaftsteuerrechtlichen Sinne legaldefiniert. Diesen Überlegungen steht mE allerdings entgegen, dass beschränkt Steuerpflichtige zweiter Art zwar nicht das »Einkommen«, doch aber den nur im Einkommensteuerrecht definierten »Gesamtbetrag der Einkünfte« der Körperschaftsteuer zu unterwerfen haben (vgl § 22 Abs 1 KStG).⁶ Die grundlegende Ermittlung des »Gesamt Betrags der Einkünfte« kann sich mangels entsprechender Vorschriften im KStG nur nach den Bestimmungen des EStG richten. Als Link zum EStG kommt auch in diesem Zusammenhang nur § 7 Abs 2 KStG, der den »Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten« zumindest im Zuge der Einkommensdefinition ausdrücklich erwähnt, in Frage.⁷ Die Überschrift des § 7 KStG darf insoweit also nicht überbewertet werden.

Vor diesem Hintergrund widmet sich der vorliegende Beitrag der Anwendbarkeit der in § 21 Abs 2 und 3 KStG normierten Steuertatbestände auf gemeinnützige Kapitalgesellschaften. In Abschnitt II werden die Kapitaleinkünfte betreffenden Tatbestände (§ 21 Abs 2, § 21 Abs 3 Z 1, 2 und 3 KStG), in Abschnitt III der private Grundstücksveräußerungen betreffende Tatbestand (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG) beleuchtet. In Abschnitt IV werden Vorschläge zur gesetzlichen Berücksichtigung der in den beiden vorangegangenen Abschnitten identifizierten Unstimmigkeiten präsentiert, bevor der Beitrag mit einem kurzen Resümee schließt.

II. Kapitaleinkünfte

A. Kapitalertragsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte (§ 21 Abs 2 KStG)

Von der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art sind zunächst Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerab-

1 Im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht erster Art, die Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, in Bezug nimmt (vgl § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG).

2 Vgl zur Verwendung des Begriffs der »beschränkten Steuerpflicht zweiter Art« bspw *Hohenwarter-Mayr*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG Körperschaftsteuergesetz Kommentar² (2016) § 1 Rz 10; *Achatz/Bieber*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz (2011) § 1 Rz 4; *Lang*, Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art kraft »umfassender Befreiung«, *ÖStZ* 2012, 449 (449 ff); *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, SWK-Spezial (2014) 47.

3 Vgl für viele *Blum/Spies*, in *Lang et al*, KStG, § 5 Rz 96.

4 So *Achatz/Bieber*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Rz 175.

5 Vgl zB *Achatz/Bieber*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Rz 137.

6 Dass der »Gesamtbetrag der Einkünfte« bei Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG nur aus einer einzigen Einkunftsart, nämlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb, besteht, ändert daran nichts.

7 Vgl allgemein auch *Heinrich*, in *Renner/Strimzner/Vock* (Hrsg) Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 27. Lfg (November 2015) § 7 Tz 41: »Was unter Einkünfte[n] im Bereich der KSt zu verstehen ist, ergibt sich im Wege des § 7 Abs 2 KStG aus § 2 Abs 4 EStG«.

zug erhoben wird, erfasst (§ 21 Abs 2 KStG), und zwar unabhängig davon, unter welche Einkunftsart sie fallen. In Bezug genommen sind alle Kapitalerträge, die im Inland dem Kapitalertragsteuerabzug⁸ unterliegen (vgl § 27a Abs 1 iVm § 93 EStG). Gelangt eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer zur Anwendung, schlägt diese auch auf die beschränkte Steuerpflicht des § 21 Abs 2 KStG als solche durch.⁹ Von der so begründeten Steuerpflicht ausgenommen sind gem § 21 Abs 2 KStG insb¹⁰

- ▷ Beteiligungserträge (vor allem Gewinnausschüttungen) iSd § 10 KStG (Z 1)¹¹ und
- ▷ Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG ((Sparbuch-)Zinsen), Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 EStG und Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG, die dem Steuerpflichtigen jeweils im Rahmen eines steuerbefreiten Betriebes (insb im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO) nachweislich zuzurechnen sind (Z 3 TS 6).

Der Wortlaut der zweitgenannten Ausnahmebestimmung¹² verlangt bestimmte näher präzierte Einkünfte iSd § 27 EStG, somit dem außerbetrieblichen Bereich zugehörige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Unter Berücksichtigung der Einkünfortransformation des § 7 Abs 3 KStG und der Subsidiaritätsklausel des § 27 Abs 1 EStG ginge diese Ausnahmebestimmung für gemeinnützige Kapitalgesellschaften ins Leere. Ein Blick auf die Gesetzeshistorie zeigt aber, dass mit dem auf das BBG 2011¹³ zurückgehenden Wortlaut des § 21

Abs 2 KStG keine Einschränkung gegenüber der davor bestehenden Rechtslage, auf Grundlage derer auch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften von der Befreiung erfasst waren, intendiert war. Im Gegenteil: Der Gesetzgeber hatte eine *Ausdehnung* der zuvor für bestimmte Früchte aus Kapitalvermögen bestehenden Befreiung auf die (aufgrund der auf demselben Gesetz basierenden Neuordnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nunmehr allgemein steuerbaren) dazugehörigen Substanzgewinne im Visier.¹⁴ Es ist also davon auszugehen, dass die ihrer Art nach in § 21 Abs 2 Z 3 KStG genannten, mittels Verweis auf einzelne Bestimmungen des § 27 EStG präzierten Einkünfte, die von einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs¹⁵ iSd § 45 Abs 2 BAO bezogen werden, nicht von der Steuerpflicht erfasst sein sollen. Eine entsprechende gesetzliche Klarstellung wäre wünschenswert.¹⁶

B. Ausländische Kapitalerträge (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG)

Von der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art sind neben den Einkünften, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird, auch ausländische Kapitalerträge, die derartigen Kapitalerträgen vergleichbar sind, für die also bloß wegen ihres Bezugs zum Ausland keine Kapitalertragsteuer erhoben wird, erfasst (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG). Die in § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG genannte Ausnahme für einem steuerbefreiten Betrieb zuzurechnende Einkünfte gilt gem dem Einleitungssatz des § 21 Abs 3 KStG sinngemäß. Damit ist der Rechtsanwender auch iZm ausländischen Kapitalerträgen mit einer Befreiung bloß für bestimmte dem außerbetrieblichen Bereich zugehörige Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG konfrontiert. Da weder die Einkünfortransformation des § 7 Abs 3 KStG noch die Subsidiaritätsklausel des § 27 Abs 1 EStG zwischen Einkünften, die dem inländischen Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, und jenen, für die dies nicht gilt, unterscheiden, gelten auch die im vorhergehenden Abschnitt zur Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG geäußerten Überlegungen sinngemäß. Ausländische Kapitalerträge, die einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft im Rahmen eines steuerbefreiten Betriebes nachweislich zuzurechnen sind, sollen mit Blick auf die Gesetzeshistorie wohl nicht von der beschränkten Steu-

8 Der Steuerabzug nach § 99 EStG führt nach hM nicht zur Steuerpflicht im Rahmen des § 21 KStG; vgl zB Prillinger, in Lang et al, KStG, § 21 Rz 106 mwN.

9 Vgl Prillinger, in Lang et al, KStG, § 21 Rz 105.

10 Eine korrespondierende Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug ist in § 94 Z 6 lit a bzw lit c TS 5 EStG normiert.

11 Diese sind auch bei unbeschränkter Steuerpflicht, dh auch für nicht-gemeinnützige Körperschaften, von der Körperschaftsteuer befreit (§ 10 KStG).

12 § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG hat mE konstitutiven Charakter (aA iZm nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften *Peperkorn*, Immobilienbesteuerung bei Körperschaften – ein Überblick, in Ehrke-Rabel/Niemann (Hrsg) *Spezialfragen der Immobilienbesteuerung* (2014) 23 (38)). Die beschränkte Steuerpflicht des § 1 Abs 3 Z 3 KStG bezieht sich auf Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG, soweit sie (ua) nach § 5 KStG von der *Körperschaftsteuerpflicht befreit sind*. Nach § 5 Z 6 KStG sind Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der *unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit*. Anhand des Verweises auf die §§ 34 bis 47 BAO wird normiert, dass die zunächst durch § 45 Abs 1 BAO bestimmte Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Körperschaft unter den in § 45 Abs 2 BAO genannten Voraussetzungen entfällt. Insoweit liegt also eine von § 1 Abs 3 Z 3 KStG in Bezug genommene *steuerbefreite* Sphäre vor, wodurch die Körperschaft für diese Sphäre grds »mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 [KStG]« der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

13 BGBl I 2010/111.

14 Vgl ErlRV 981 dB XXIV. GP, 133.

15 Schon an dieser Stelle sei angemerkt, dass § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG voraussetzt, dass die Zurechenbarkeit der genannten (außerbetrieblichen) Einkünfte im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs die Einkünfte nicht zu betrieblichen Einkünften im ertragsteuerlichen Sinne (die von genannter Ausnahmebestimmung dann ja gar nicht mehr erfasst wären) macht; siehe dazu auch noch Abschnitt III.

16 Siehe zu einem Formulierungsvorschlag Abschnitt IV.A. unten.

erpflicht iSd § 21 Abs 3 Z 1 KStG erfasst werden. Auch dies sollte gesetzlich klargestellt werden.

C. Nicht andersatzubesteuernde Kapitaleinkünfte (§ 21 Abs 3 Z 2 KStG)

§ 21 Abs 3 Z 2 KStG bezieht nicht andersatzubesteuernde Kapitaleinkünfte (wie bspw Einkünfte aus Privatdarlehen) iSd § 27a Abs 2 EStG mit Ausnahme von Förderungsdarlehen in die beschränkte Steuerpflicht ein. § 27a Abs 2 EStG legt selbst allerdings gar keine Einkünfte fest, sondern nimmt nur einen Teil der an sich andersatzubesteuernden (vgl § 27a Abs 1 EStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG von der andersatzbesteuerung aus. Einkünfte aus Kapitalvermögen können bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften – wiederum mit Blick auf die Einkünfteumwandlung des § 7 Abs 3 KStG und die Subsidiaritätsklausel des § 27 Abs 1 EStG – aber schon dem Grunde nach nicht vorliegen. Der in § 21 Abs 3 Z 2 KStG referenzierte § 27a Abs 2 EStG gilt zwar gem § 27a Abs 6 EStG auch für Kapitaleinkünfte, die zu den betrieblichen Einkünften (somit auch den Einkünften aus Gewerbebetrieb) gehören, dies allerdings nur für Einkünfte natürlicher Personen.

Die Formulierung der Bestimmung lässt damit deren Anwendbarkeit auf gemeinnützige Kapitalgesellschaften zweifelhaft erscheinen. Zwar war mit der Bestimmung primär bezweckt, auch ihrer Natur nach riskantere Investments, wie nicht verbrieftes Derivate, zu besteuern und so keine Anreize zum Erwerb solcher riskanten Investments durch Körperschaften öffentlichen Rechts zu setzen,¹⁷ es erscheint aber fraglich, ob umgekehrt zB Einkünfte aus Privatdarlehen einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft (weiterhin) von der Steuerpflicht ausgenommen werden sollten. Der Versuch, derartige Einkünfte über § 21 Abs 3 Z 2 KStG in die Steuerpflicht einzubeziehen, scheitert mE aber am Wortlaut der Bestimmung und deren systematischem Zusammenhang mit § 27 EStG. Eine etwaige gegenteilige gesetzgeberische Intention sollte im Gesetzeswortlaut abgebildet werden.

D. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (§ 21 Abs 3 Z 3 KStG)

Nicht kapitalertragsteuerpflichtige und nicht schon nach § 21 Abs 3 Z 1 KStG erfasste Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften werden durch § 21 Abs 3 Z 3 KStG in die beschränkte Steuerpflicht zweiter Art einbezogen. Im Gegensatz zu § 21 Abs 3 Z 2 KStG findet sich in dieser Bestimmung

keine ausdrückliche Bezugnahme auf eine außerbetriebliche Einkunftsart. Zwar erinnert die Formulierung »Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften« an die in § 27 Abs 3 EStG präzisierten »Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen«, ein formaler Link ist jedoch nicht zu identifizieren. Welche Schlussfolgerungen daraus gezogen werden sollen, ist unklar. In Anbetracht des offenen Gesetzeswortlauts, dem eine Einschränkung auf außerbetriebliche Einkünfte nicht zu entnehmen ist, werden Einkünfte, die dem Grunde nach »Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften« sind, von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasst sein, auch wenn es sich – wie dies bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften der Fall ist – um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

Bei dieser Interpretation gewinnt die vom Einleitungssatz des § 21 Abs 3 KStG verlangte sinnngemäße Anwendung der Ausnahmetatbestände des § 21 Abs 2 KStG an Bedeutung. Von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind damit nämlich auch in diesem Zusammenhang »Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988«, die einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft im Rahmen eines steuerbefreiten Betriebes nachweislich zuzurechnen sind (§ 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG). Die in Abschnitt II.A. dazu gezeigten Überlegungen sind auch hier anzustellen.

III. Private Grundstücksveräußerungen

Die beschränkte Steuerpflicht zweiter Art erstreckt sich neben den in Abschnitt II behandelten Kapitaleinkünften auch auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG). Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs 1 Satz 1 EStG). Eine Subsidiaritätsklausel, die anderen (insb betrieblichen) Einkunftsarten den Vorrang einräumt und wie sie zB iZm Einkünften aus Kapitalvermögen in § 27 Abs 1 EStG oder iZm sonstigen Einkünften, denen private Grundstücksveräußerungen ja zugehörig sind (§ 29 Z 2 EStG), in § 29 Z 1 EStG vorzufinden ist, ist für private Grundstücksveräußerungen nicht anzutreffen. Die bloße Tatsache, dass bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zuzurechnen sind (§ 7 Abs 3 KStG), schließt Grundstücksveräußerungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften damit noch nicht aus dem Kreis potentiell nach § 21 Abs 3 Z 4 KStG steuerbarer Vorgänge aus. Zu untersuchen ist vielmehr, ob das veräußerte Grund-

¹⁷ Vgl ErlRV 1494 dB XXIV. GP, 18.

stück einem Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne zugehörig ist.

Für Grundstücke, die der ideellen Sphäre oder der Sphäre der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, ist dies zu verneinen.¹⁸ Die Veräußerung eines derartigen Grundstücks ist als »private Grundstücksveräußerung« daher von der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art erfasst.

Gehört das Grundstück einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO in Gestalt eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO an,¹⁹ so gehört das Grundstück mE ebenfalls keinem Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne an.²⁰ Unentbehrliche Hilfsbetriebe erfüllen den von § 23 Z 1 EStG geprägten Betriebsbegriff des Ertragsteuerrechts – und damit auch des § 30 Abs 1 EStG – mangels zugrunde liegender Gewinnerzielungsabsicht²¹ nicht.²² § 7 Abs 3 KStG be-

wirkt lediglich eine Transformation nicht gewerblicher Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb,²³ nicht aber das reflexartige Entstehen eines Betriebs im ertragsteuerlichen Sinne.

Daran ändert auch § 59 Abs 1 Z 1 BewG nichts, der vorsieht, dass alle Wirtschaftsgüter, die Kapitalgesellschaften gehören, einen gewerblichen Betrieb bilden. § 59 BewG ist als Teil des (ersten Abschnitts des) zweiten Teils des BewG für die Körperschaftsteuer nicht anwendbar (vgl § 1 Abs 2 BewG). Auch § 45 Abs 1 letzter Satz BAO, der in diesem Zusammenhang ebenfalls ins Treffen geführt werden könnte und demgemäß »dem« wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen gilt, stellt mE keine geeignete Rechtsgrundlage dar, um für unentbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 2 BAO das Bestehen eines Betriebs im ertragsteuerlichen Sinne zu begründen. Zum einen scheint der bestimmte Artikel »dem« besagte Rechtsfolge auf die in § 45 Abs 1 BAO umschriebenen entbehrlichen Hilfsbetriebe zu beschränken; eine Anwendbarkeit auf unentbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 2 BAO ist damit jedenfalls fraglich. Zum anderen zielt die gewählte Terminologie (»Betriebsvermögen«, »land- und forstwirtschaftliches Vermögen«) mE tendenziell auf die bewertungsrechtliche Einordnung ab. Im Ertragsteuerrecht ist auch einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehöriges Vermögen vom Begriff des »Betriebsvermögens« erfasst, eine entsprechende Differenzierung also nicht zielführend. Ergänzend sei angemerkt, dass sich nach hM die in § 45 Abs 1 BAO in Rede stehende »Abgabepflicht« nach aktueller Rechtslage (nur) auf die Körperschaftsteuer bezieht²⁴, was Ausstrahlungswirkung auf den relevanten letzten Satz genannter Bestimmung haben könnte. Dabei ist allerdings in Rechnung zu stellen, dass sich die »Abgabepflicht« auch auf die im Jahre 1994 abgeschaffte Vermögensteuer bezieht.²⁵ Die potentielle Ausstrahlungswirkung und damit ein Bezug des § 45 Abs 1 letzter Satz BAO auch auf die Körperschaft-

18 So für »Wirtschaftsgüter, die ... gemeinnützigen Zwecken der Kapitalgesellschaft dienen« bzw für »für gemeinnützige [...] Zwecke ... reservierte Wirtschaftsgüter« und damit zumindest für Wirtschaftsgüter, die der ideellen Sphäre der gemeinnützigen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, und wohl auch für Wirtschaftsgüter, die der Sphäre der Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO zuzurechnen sind (zumal die daraus fließenden Erlöse wieder den begünstigten Zwecken zuzuleiten sind; vgl VereinsR 2001, Rz 216), im Ergebnis ebenso auch *Bruckner*, »Privatvermögen« einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110 (112), und *Naux*, in *Lang et al*, KStG, § 7 Rz 174a, bzw *Raab/Renner*, in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG, 25. Lfg (November 2014) § 8 Tz 59/1, und *Kofler*, Die »außerbetriebliche Vermögenssphäre« der Kapitalgesellschaft, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg) Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Kofler (2009) 103 (113).

19 Entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 1 BAO, begünstigungsschädliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 3 BAO und Gewinnbetriebe iSd § 44 Abs 1 BAO unterliegen der *unbeschränkten* Körperschaftsteuerpflicht; vgl für viele zB *Blum/Spies*, in *Lang et al*, KStG, § 5 Rz 216 und 221.

20 So für »Wirtschaftsgüter, die ... gemeinnützigen Zwecken der Kapitalgesellschaft dienen« bzw für »für gemeinnützige [...] Zwecke ... reservierte Wirtschaftsgüter« (vgl bereits FN 18) und damit jedenfalls für Wirtschaftsgüter, die einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb der gemeinnützigen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, im Ergebnis ebenso auch *Bruckner*, ÖStZ 2003, 112, und *Naux*, in *Lang et al*, KStG, § 7 Rz 174a, bzw *Raab/Renner*, in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG, § 8 Tz 59/1, und *Kofler*, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 113.

AA *Wurm*, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, SWK 2012, 533 (535f), und *Lehner/Wurm*, in *Bergmann/Bieber* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar (2015) § 21 Rz 162 und 184, die von der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ausgehen, sodass die Grundstücksveräußerung von § 21 Abs 3 Z 4 KStG (der auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG abstellt) schon dem eindeutigen Wortlaut nach nicht erfasst sei (sodass sich in der Folge auch die Frage nach der sinngemäßen Anwendung der Befreiung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG – dazu noch unten – nicht mehr stelle).

21 § 31 BAO definiert die § 45 BAO zugrunde liegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe als selbständige, nachhaltige Betätigungen, die *ohne Gewinnabsicht* unternommen werden.

22 Dies unterscheidet den hier in Rede stehenden Sachverhalt auch von jenem, der der Entscheidung des BFG vom 22.12.2015

(RV/4100971/2015) zugrunde lag. Das BFG war mit einer Veräußerung von Grundstücken des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (und damit jedenfalls eines Betriebsvermögens im ertragsteuerlichen Sinne) einer Körperschaft öffentlichen Rechts befasst und hat entschieden, dass eine derartige Grundstücksveräußerung keine private Grundstücksveräußerung iSd § 21 Abs 3 Z 4 KStG und daher auch nicht steuerpflichtig (präzise: steuerbar) ist. Die letztinstanzliche Entscheidung liegt in den Händen des VwGH (Amtsrevision anhängig unter GZ Ro 2016/15/0025).

23 *Achatz/Bieber*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Rz 139 und 152.

24 Vgl zB *Unger*, in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch (2015) 179; *Ritz*, BAO Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014) § 45 Rz 7; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung Kommentar (Stand: 01.08.2011, rdb.at) § 45 Anm 2.

25 Vgl *Ellinger et al*, BAO, § 45 Anm 2.

steuer scheinen damit eingedämmt und das Argument der tendenziell (nur) auf die bewertungsrechtliche Einordnung abzielenden Terminologie gestärkt.

Abschließend sei angemerkt, dass der Gesetzgeber offenbar selbst von der Annahme, dass einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO zugehörige Wirtschaftsgüter keinem Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne zugehörig sind, ausgeht. Das Gesetz – in concreto: die Ausnahmebestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG – geht schließlich von der Existenz (näher bestimmter) *außerbetrieblicher* (Kapital-)Einkünfte, die einem beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen eines steuerbefreiten *Betriebes* (»beispielsweise § 45 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung«) zuzurechnen sind, aus. Derartige außerbetriebliche Einkünfte kann es im Lichte der Subsidiaritätsklausel des § 27 Abs 1 EStG nur geben, wenn der steuerbefreite Betrieb keinen Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne darstellt.²⁶

Es resultiert die paradoxe Situation, dass Grundstücke, die von einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft in der ideellen Sphäre, in der Sphäre der Vermögensverwaltung oder in einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gehalten werden, zwar keinem Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne angehören, die Veräußerung aufgrund der Einkünfortransformation des § 7 Abs 3 KStG mE aber dennoch zu – auch grds²⁷ als solche zu ermittelnden – Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 23 Z 1 EStG führt.²⁸ Dem eindeutigen Wortlaut des § 30 Abs 1 EStG zufolge erlaubt nämlich allein die fehlende Betriebsvermögenszugehörigkeit die Subsumtion des Veräußerungsvorganges unter den Tatbestand der »privaten Grundstücksveräußerungen« des § 21 Abs 3 Z 4 KStG. Die für die nachfolgende Einkünfortransformation vorausgesetzte grds Steuerbarkeit des Veräußerungsvorganges ist damit begründet. Die Einkünfte sind indes nach den für Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG geltenden Bestimmungen zu ermitteln.²⁹

Bei Zugehörigkeit des Grundstücks zu einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb ist schließlich allerdings zu untersuchen, ob die tatsächliche Steuerpflicht des Veräußerungsvorganges in der Folge nicht – wie dies auch in den Gesetzesmaterialien angenommen wird³⁰ – durch die gem § 21 Abs 3 KStG sinngemäß anzuwendende (konstitutive³¹) Befreiung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG unterdrückt wird. Dass dieser Ausnahme eigentlich bestimmte *Kapitaleinkünfte* zugrunde liegen, fällt dabei wohl der »sinngemäßen« Anwendung des § 21 Abs 2 Z 3 KStG zum Opfer. Da sich außerdem die in Abschnitt II.A. aufgezeigte Unstimmigkeit der fehlenden Kongruenz der von der Ausnahmebestimmung in ihrem originären Anwendungsbereich vorausgesetzten Einkünfte der außerbetrieblichen Sphäre und den bei Kapitalgesellschaften tatsächlich auftretenden Einkünften aus Gewerbebetrieb iZm Grundstücksveräußerungen iSd § 21 Abs 3 Z 4 KStG nicht stellt, ist mE wie intendiert von der (sinngemäßen) Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG auszugehen, sodass im Ergebnis keine Steuerpflicht für Grundstücksveräußerungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO besteht. Nichtsdestotrotz könnte dies im Gesetzestext noch klarer abgebildet werden.³²

IV. Vorschläge zur gesetzlichen Berücksichtigung identifizierter Zweifelsfragen

A. Ausnahmenvorschrift des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG

Wie in Abschnitt II ausgeführt, sieht das Gesetz in § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG für

- ▷ Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG,
- ▷ Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 EStG und
- ▷ Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG,

die einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO nachweislich zuzurechnen sind, eine Ausnahme von der an sich für kapitalertragsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte vorgesehenen Steuerpflicht vor. Im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auf bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG greift diese Ausnahme dem bloßen Wortlaut nach für gemeinnützige Kapitalgesellschaften nicht. Da davon auszugehen ist, dass ein

26 AA *Peperkorn*, in *Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen der Immobilienbesteuerung, 38: »... dass Hilfsbetriebe grundsätzlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen«.

27 Zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS KStG iZm aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb veräußerten Grundstücken siehe *so* gleich.

28 Es sei darauf hingewiesen, dass die Rechnungslegungspflicht gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB iVm den auf § 7 Abs 3 KStG basierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG führt. Widersinnig scheint die in der daraus resultierenden Zulässigkeit des Ansatzes gewillkürten Betriebsvermögens begründete Möglichkeit, das zu veräußernde Grundstück durch Aufnahme in die Bücher als Betriebsvermögen zu behandeln. Als einem Betriebsvermögen zugehöriges Grundstück wäre dessen Veräußerung nicht mehr vom Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 21 Abs 3 Z 4 KStG erfasst.

29 Vgl allgemein *Kofler*, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 108 mwN; *Naux*, in *Lang et al*, KStG, § 7 Rz 165 und 169. In diese Richtung auch *Bruckner*, ÖStZ 2003, 114.

30 Vgl ErlRV 1680 dB XXIV. GP, 22; ebenso VereinsR 2001, Rz 420a.

31 Vgl dazu bereits FN 12.

32 Siehe zu einem Formulierungsvorschlag Abschnitt IV.A.

derartiges Auslegungsergebnis nicht im Sinne des Gesetzgebers ist, sollte in § 21 Abs 2 Z 3 KStG (sowie korrespondierend in § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG) – bspw durch Anhängen eines entsprechenden Halbsatzes – klargestellt werden, dass die Ausnahme unabhängig davon gilt, welcher Einkunftsart die genannten Kapitaleinkünfte zuzurechnen sind.³³

Formulierungsvorschlag: »... nachweislich zuzurechnen sind, und zwar unabhängig davon, unter welcher Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 EStG) diese Einkünfte zu erfassen sind.«

Über die in § 21 Abs 3 KStG vorgesehene »sinngemäße« Anwendung der so adaptierten Ausnahmegesetzvorschrift würde gleichzeitig die Anwendbarkeit der Ausnahme für ausländische Kapitalerträge, die jenen des § 21 Abs 2 KStG vergleichbar sind (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG), sowie für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (§ 21 Abs 3 Z 3 KStG) sichergestellt werden. Entsprechendes gälte – nach vorheriger Anpassung des mE de lege lata für gemeinnützige Kapitalgesellschaften nicht greifenden § 21 Abs 3 Z 2 KStG³⁴ – auch für nicht sondersatzbesteuerte Kapitaleinkünfte (§ 21 Abs 3 Z 2 KStG).

Um schließlich auch iZm Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 21 Abs 3 Z 4 KStG keine Zweifel ob der Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG aufkommen zu lassen, könnte § 21 Abs 3 Z 4 KStG ein entsprechender Hinweis angefügt werden:

Formulierungsvorschlag: »Die sinngemäße Anwendung des Abs. 2 gilt ungeachtet der dort vorzufindenden Bezugnahme auf bestimmte Kapitaleinkünfte.«

B. Verweis auf außerbetriebliche Einkünfte gem § 27a Abs 2 EStG in § 21 Abs 3 Z 2 KStG

Das Gesetz verweist in § 21 Abs 3 Z 2 KStG hinsichtlich des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art mit § 27a Abs 2 EStG auf eine dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnende Bestimmung. Es ist wohl davon

auszugehen, dass die von der referenzierten Bestimmung umfassten Kapitaleinkünfte auch für gemeinnützige Kapitalgesellschaften der Steuerpflicht unterliegen sollen. Dieses Ergebnis könnte durch Einfügen eines Halbsatzes in § 21 Abs 3 Z 2 KStG, ähnlich wie er bereits iZm der Ausnahmegesetzvorschrift des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG vorgeschlagen wurde,³⁵ erreicht werden:

Formulierungsvorschlag: »Einkünfte gemäß § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, und zwar unabhängig davon, unter welcher Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 EStG) diese Einkünfte zu erfassen sind, ausgenommen ...«

V. Resümee

Der in § 21 Abs 2 und 3 KStG abgesteckte Umfang der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art ist vor dem Hintergrund der Annahme, dass auch gemeinnützige Kapitalgesellschaften, deren Einkünfte stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen (§ 7 Abs 3 KStG), von diesem Regime erfasst sein sollen, präzisierungsbedürftig. Dies betrifft sowohl die Begründung der Steuerpflicht in § 21 Abs 3 Z 2 KStG als auch die Ausnahmebestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG, die kraft Verweises in § 21 Abs 3 KStG auch für die dort normierten Tatbestände gelten soll. Mit den in Abschnitt IV vorgeschlagenen Gesetzesformulierungen könnte den in den Abschnitten II und III identifizierten Zweifelsfragen entgegen getreten werden. Alternativ könnte überlegt werden, die historisch gewachsene Dichotomie, also die Aufteilung der den Umfang der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art bestimmenden Tatbestände auf zwei Absätze in § 21 KStG, aufzugeben und die beschränkte Steuerpflicht zweiter Art vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtslage, nach der Kapital- und Grundstückseinkünfte grds umfassend besteuert werden sollen, neu zu gestalten und aufwändige Subsumtionsketten sowie nicht zielführende Subsumtionsergebnisse³⁶ zu vermeiden.

Korrespondenz:

Ass.-Prof. MMag. Dr. Sabine Zirngast, LL.M. (KCL)
 Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches
 Finanz- und Steuerwesen
 Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
 Universitätsstraße 65–67, 9020 Klagenfurt a. W.
 Tel: +43/463/2700-4012
 Mail: sabine.zirngast@aau.at

33 Gleichzeitig würde dadurch auch Prägnanz in Bezug auf derartige Einkünfte, die »innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft einer Pensions- oder Mitarbeitervorsorgekasse [nunmehr: Betriebliche Vorsorgekasse] (§ 6 Abs. 1 und 5) ... nachweislich zuzurechnen sind« geschaffen. Als zwingend von Kapitalgesellschaften zu betreibende Einrichtungen (vgl § 6 Abs 1 PKG: nur AG; § 19 Abs 1 BMSVG: AG oder GmbH) sind nämlich auch idZ gem § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Das Schrifttum sieht über diese Unstimmigkeit allerdings ohnehin hinweg und geht offenkundig von der Anwendbarkeit der Befreiung aus; vgl zB Prillinger, in Lang et al, KStG, § 21 Rz 119; Lehner/Wurm, in Bergmann/Bieber, KStG, § 21 Rz 117.

34 Siehe zu einem Reformvorschlag Abschnitt IV.B.

35 Siehe Abschnitt IV.A.

36 Vgl insb FN 28.