

### Nochmals: Anwendung des Freibetrages nach § 24 EStG bei Körperschaften?

Reaktion auf das Körperschaftsteuerprotokoll 2003

[VON UNIV.-ASS. DR. DIETMAR AIGNER UND UNIV.-ASS. DDR. GEORG KOFLER\\*](#)

In SWK-Heft 11/2003, Seite S 334<sup>1)</sup>, haben wir - gegen Rz. 5691 EStR 2000 - die Ansicht vertreten, dass bei Betriebsveräußerungen von unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften der Freibetrag des § 24 Abs. 4 EStG anzuwenden ist. Das BMF greift diese Ansicht im Entwurf zum Körperschaftsteuerprotokoll 2003 auf, tritt ihr jedoch dahin gehend entgegen, dass § 7 Abs. 3 KStG sämtliche Einkünfte solcher Körperschaften als „laufende“ qualifiziere und deshalb „ein Veräußerungsgewinnfreibetrag begrifflich nicht in Betracht“ komme. Diese Argumentation überzeugt u. E. nicht.

Im Entwurf zum KSt-Protokoll 2003 wird darauf hingewiesen, dass die Nichtanwendbarkeit des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG für Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen, sich schon aus dem gesetzlichen Verweis in dieser Bestimmung, 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 sind, ergebe. Dementsprechend seien bei Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, Veräußerungsgewinne i. S. d. § 24 EStG - abweichend von Einkommensteuerpflichtigen (§ 23 Z 3 EStG) - den Einkünften gem. § 23 Z 1 EStG 1988 (laufende Gewinne/Verluste) zuzurechnen. Für Einkünfte nach § 23 Z 1 EStG komme ein Veräußerungsgewinnfreibetrag begrifflich nicht in Betracht, woraus sich die Nichtanwendbarkeit des Freibetrages gem. § 24 Abs. 4 EStG für unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaften ergebe.

Das BMF lässt in seiner Argumentation jedoch in dogmatischer Hinsicht den Aufbau des § 7 Abs. 2 KStG und des § 7 Abs. 3 KStG unberücksichtigt: Zunächst definiert § 7 Abs. 2 KStG das Einkommen von Körperschaften als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach dem Verlustausgleich und nach Abzug von Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG). Die Technik der Einkünfteermittlung richtet sich aber ausschließlich nach den einschlägigen einkommensteuerlichen Vorschriften. § 7 Abs. 3 KStG schränkt weiters ein, dass bei Steuerpflichtigen, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 3 EStG den (laufenden) Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zugerechnet werden. Durch diesen Hinweis auf § 23 Z 1 EStG wird zunächst klar gestellt, dass die zugerechneten Einkünfte stets als „laufende“ gelten, sodass jedenfalls auch Veräußerungsgewinne i. S. d. § 22 Abs. 2 Z 3 und § 23 Z 3 EStG erfasst sind.<sup>2)</sup> Veräußerungsgewinne i. S. d. § 23 Z 3 i. V. m. § 24 EStG werden also durch die Fiktion des § 7 Abs. 3 KStG in „laufende“ Einkünfte transformiert, worauf das BMF auch zu Recht hinweist.

Allerdings wird durch § 7 Abs. 3 KStG keine Änderung der Einkünfteermittlung bewirkt, sondern es wird lediglich das - bereits vorliegende - Ergebnis der Einkünfteermittlung den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 23 Z 1 EStG zugerechnet. Die Technik zur Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen wird aber letztlich durch § 24 EStG vorgegeben. Da es sich bei § 24 Abs. 4 EStG um eine sachliche, auf die Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuerbefreiung und nicht um eine - für das KStG irrelevante - Tarifbestimmung handelt,<sup>3)</sup> vermindert der Freibetrag bereits die Einkünfte.<sup>4)</sup> Das in laufende Einkünfte i. S. d. § 23 Z 1 EStG „transformierbare“ Substrat ist also bereits um den Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG gekürzt.

Diese Ansicht wird im Ergebnis z. B. auch von *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*<sup>5)</sup> und vom deutschen BFH<sup>6)</sup> vertreten. Demgegenüber gehen *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*<sup>7)</sup> davon

aus, dass der Hinweis in § 7 Abs. 3 KStG auf § 23 Z 1 EStG die Behandlung als laufende gewerbliche Einkünfte anspreche und daher auch Veräußerungsgewinne als laufende Einkünfte zu erfassen seien und „der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG nicht zu gewähren“ sei. Der letztgenannten Ansicht folgt auch das BMF in den EStR 2000<sup>8)</sup> und nunmehr im Entwurf zum KSt-Protokoll 2003.

---

\*) Dr. Dietmar *Aigner* ist Assistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Ass. DDr. Georg *Kofler* ist Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung Steuerrecht an der Johannes Kepler Universität Linz.

<sup>1)</sup> D. *Aigner/G. Kofler*, SWK-Heft 11/2003, Seite S 334 f.

<sup>2)</sup> Siehe nur ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 16; Rz. 343 KStR 2001.

<sup>3)</sup> So Rz. 5693 EStR 2000; Rz. 1411 KStR 2001; VwGH 22. 6. 1983, 83/13/0024, ÖStZB 1984, 76; VwGH 26. 9. 1985, 85/14/0090, ÖStZB 1986, 170; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz. 120; *Bauer/ Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3; *Djanani/Holzknicht*, SWK-Heft 20/21/1987, Seite A I 195 (195 ff.); ebenso zur ehemaligen Parallelbestimmung des § 16 Abs. 4 dEStG (bis 21. 11. 1995) die deutsche Rechtsprechung: BFH 16. 12. 1975, VIII R 147/71, BFHE 117, 557, BStBl. 1976 II 360; BFH 8. 5. 1991, I R 33/90, BFHE 165, 191, BStBl. 1992 II 437; BFH 18. 6. 1998, IV R 9/98, BFHE 186, 368, BStBl. 1998 II 623.

<sup>4)</sup> Ebenso *Göth/Rief/Staringer/Tumpel*, *ecolex* 1992, 731.

<sup>5)</sup> *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3.

<sup>6)</sup> BFH 8. 5. 1991, I R 33/90, BFHE 165, 191, BStBl. 1992 II 437; siehe auch *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 16 Anm. 453.

<sup>7)</sup> *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 7 Anm. 30; ebenso *Wiesner*, SWK-Heft 29/1988, Seite A I 223 (234 f.).

<sup>8)</sup> Rz. 5691 EStR 2000.