

Betriebsveräußerung

Anwendung des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG bei Körperschaften?

Überprüfung der Aussage in den Einkommensteuerrichtlinien

VON UNIV.-ASS. MAG. DR. DIETMAR AIGNER UND UNIV.-ASS. MMAG. DR. GEORG KOFLER*)

Veräußert eine unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaft einen Betrieb, so ermittelt sich der Veräußerungsgewinn nach den einkommensteuerlichen Vorschriften des § 24 EStG.¹⁾ Dies ergibt sich schon daraus, dass sich die sachliche Steuerpflicht von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf das in § 7 Abs. 2 KStG - aus Praktikabilitätsgründen²⁾ - eigenständig definierte Einkommen bezieht. Danach gilt - im Grundsatz übereinstimmend mit dem Einkommensbegriff des EStG³⁾ - als Einkommen einer Körperschaft der Gesamtbetrag der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG). Bei Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen, sind jedoch alle steuerbaren Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 3 Z 1 und 3 sowie Z 5 und 7 EStG „den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen“.⁴⁾ Durch diesen Hinweis auf § 23 Z 1 EStG wird klargestellt, dass die zugerechneten Einkünfte stets als „laufende“ gelten, so dass jedenfalls auch Veräußerungsgewinne i. S. d. § 22 Abs. 2 Z 3 und § 23 Z 3 EStG erfasst sind.⁵⁾

Fraglich erscheint allerdings, ob auch der in § 24 Abs. 4 EStG vorgesehene Freibetrag i. H. v. 7.300 € bei der Einkommensermittlung der Körperschaft zu berücksichtigen ist. Die EStR führen dazu nämlich ohne nähere Begründung aus, dass für „Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, der Freibetrag nicht anwendbar“ sei.⁶⁾ Diese Richtlinienaussage soll im Folgenden einer kurzen Überprüfung unterzogen werden.

I. § 24 Abs. 4 EStG als sachliche Steuerbefreiung

Festzuhalten ist zunächst, dass kein systembedingter, inhaltlicher oder begrifflicher Grund dagegen spricht, § 24 EStG auch auf Körperschaften anzuwenden, zumal dieser nicht auf nur bei natürlichen Personen denkbare Verhältnisse abstellt.⁷⁾ Überlegt werden könnte hier lediglich, ob der Freibetrag des § 24 Abs. 4 EStG eine sachliche Steuerbefreiung darstellt, die bereits bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Körperschaft zu berücksichtigen ist, oder ob diese Bestimmung einen tariflichen Freibetrag normiert, der auf Körperschaften keine Anwendung findet. Diese Frage wird allerdings zutreffend dahin gehend beantwortet, dass der Freibetrag des § 24 Abs. 4 EStG eine sachliche, auf die Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuerbefreiung und keine Tarifbestimmung darstellt.⁸⁾ Auch die Änderung des § 24 Abs. 4 EStG durch das Strukturanpassungsgesetz 1996⁹⁾, wonach der Freibetrag nur dann zur Anwendung kommt, wenn keine der Tarifbegünstigungen des § 37 EStG beansprucht wird, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Eine Berücksichtigung des Freibetrags nach § 24 Abs. 4 EStG ist aus diesem Grund prinzipiell auch bei Betriebsveräußerungen durch unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaften geboten.¹⁰⁾

Der Hintergrund der Aussage in den EStR¹¹⁾ könnte allerdings in einer überschießenden Abgrenzung zwischen der Liquidationsbesteuerung des § 19 KStG und der Besteuerung von Betriebsaufgabe und -veräußerung nach § 24 EStG liegen, zumal § 19 KStG bei Aufgabettbeständen bei der Auflösung einer unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaft § 24 EStG verdrängt; daraus wird in der Literatur zu Recht abgeleitet, dass bei einer Auflösung i. S. d. § 19 KStG der Freibetrag des § 24 Abs. 4 EStG nicht anwendbar ist.¹²⁾ Nur wenn man die Richtlinienaussage in diesem Sinne versteht, wird auch einsichtig, warum die Finanzverwaltung selbst offenbar keine Einschränkungen der Anwendbarkeit der sachlichen Befreiung des § 24 Abs. 4 EStG bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften sieht.¹³⁾

II. Fazit

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften sind nach den einschlägigen Vorschriften des § 24 EStG zu ermitteln. Dies schließt die

Anwendung der sachlichen Steuerbefreiung des [§ 24 Abs. 4 EStG](#) auch bei unter [§ 7 Abs. 3 KStG](#) fallenden Körperschaften mit ein. Die dem Wortlaut nach gegenteilige Auffassung der EStR 2000 ist daher u. E. lediglich als überschießend formulierte, auf Aufgabtatbestände bezogene Abgrenzung zwischen [§ 19 KStG](#) und [§ 24 EStG](#) zu verstehen.

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

¹⁾ Siehe zur Anwendbarkeit des [§ 24 EStG](#) auf Körperschaften nur Rz. 294 KStR 2001.

²⁾ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 7 Tz. 14 f.

³⁾ ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 16; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 7 Tz. 15; *Bertl/Königsmaier* in *Bertl/Djanani/Kofler* (Hrsg.), Handbuch der Steuerlehre (1998) 80; aus f. m. w. N. G. Kofler, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 29 ff. Soweit das KStG vom EStG abweichende Regelungen trifft, gehen diese als Spezialnormen den einkommensteuerlichen Vorschriften vor. Ergänzende Regelungen treten zu den einkommensteuerlichen Vorschriften über die Einkommensermittlung hinzu: dazu zählen etwa die Regelungen über Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung ([§ 8 KStG](#)), Organschaft ([§ 9 KStG](#)), Befreiungstatbestände ([§ 10 KStG](#)), die abzugsfähigen und die nicht abzugsfähigen Aufwendungen ([§§ 11 und 12 KStG](#)), die Sondervorschriften der [§§ 13 bis 17 KStG](#) und die besonderen Einkommensermittlungsvorschriften der §§ 18 bis 20 KStG; siehe Rz. 282 f. KStR 2001; dazu grundlegend *Gassner* in FS Bauer (1986) 73 (73 ff.); *Wiesner*, RdW 1988, 149 (149 ff.); *Bauer/ Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 7 Rz. 14 ff.; *Doralt/Ruppe I*⁷ (2000) 317 f.

⁴⁾ Vgl dazu Rz. 1240 KStR 2001; weiters *Wiesner*, SWK-Heft 6/1984, Seite A I 100; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 7 Tz. 81. Grundsätzlich könnten diese Körperschaften rechtlich gesehen sämtliche Einkunftsarten haben, wobei allerdings faktisch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG](#)) ausscheiden; siehe nur Rz. 283 f. KStR 2001; ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 16.

⁵⁾ Siehe nur ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 16.

⁶⁾ Rz. 5691 EStR 2000.

⁷⁾ Ebenso grundsätzlich Rz. 294 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3.

⁸⁾ So Rz. 5693 EStR 2000; VwGH 26. 9. 1985, 85/14/0090; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz. 120; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3; ebenso zur ehemaligen Parallelbestimmung des § 16 Abs. 4 dEStG (bis 21. 11. 1995) die dt. Rsp.: 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.

⁹⁾ Dazu BGBl. Nr. 201/1996.

¹⁰⁾ Ebenso *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3; missverständlich *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz. 118, wo ausgeführt wird, dass der Freibetrag nach [§ 24 Abs. 4 EStG](#) bei Körperschaften nur dann zum Zug kommt, „wenn es sich um eine Körperschaft handelt, die nicht aufgrund ihrer Rechtsform zur Buchführung verpflichtet ist“; diese Aussage dürfte auch Grundlage für die entsprechende Formulierung in Rz. 5691 EStR 2000 gewesen sein. Allerdings verweisen *Quantschnigg/Schuch* in der zitierten Stelle auf *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 19 Tz. 3, und die dort vorgenommene Abgrenzung; siehe dazu sogleich unten.

¹¹⁾ Rz. 5691 EStR 2000.

¹²⁾ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 19 Tz. 3.

¹³⁾ Siehe auch den ausdrücklichen Verweis auf [§ 24 Abs. 4 EStG](#) im aufgabeähnlichen Tatbestand des [§ 18 Abs. 1 KStG](#) für nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG](#) fallende Körperschaften.

Quelle: SWK 11/2003 (S 334)

© Linde Verlag Wien