

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art kraft „umfassender Befreiung“

Der Gesetzgeber hat bereits mehrfach versucht, die durch Sondergesetze steuerbefreiten Körperschaften umfassend in die Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art einzubeziehen, zuletzt durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012. Nach wie vor bleiben aber Zweifelsfragen. Auf Grundlage des geltenden Rechts sprechen jedenfalls gute Gründe dafür, unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin eine weitgehende Körperschaftsteuerbefreiung derartiger Körperschaften anzunehmen.

1. Die Steuerbefreiung von Verwertungsgesellschaften

Der Gesetzgeber hat mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 die Grundlagen der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht modifiziert.¹⁾ Die Vorschrift des § 1 Abs 3 Z 3 KStG hatte bis dahin folgenden Wortlaut: „Beschränkt steuerpflichtig sind: [...] Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3.“ Dem wurde nun folgender Satz hinzugefügt: „Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.“ Die Gesetzesmaterialien erläutern diese Ergänzung wie folgt: „Zukünftig soll der Kreis der beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen der zweiten Art um solche Körperschaften erweitert werden, die in Sondergesetzen umfassend von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind. Ausgenommen davon soll lediglich die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur sein.“²⁾ Die Ausnahme für die Bundesfinanzierungsagentur wurde – systematisch nicht unbedingt passend – in der Inkrafttretensvorschrift des § 26c Z 31 KStG geregelt.

Die Konsequenzen dieser Neuregelung sollen am Beispiel der durch Sondergesetz befreiten Verwertungsgesellschaften erläutert werden: § 39 Abs 1 Satz 1 VerwGesG 2006 hat folgenden Wortlaut: „Die Verwertungsgesellschaften und ihre Einrichtungen sind, soweit sie im Rahmen des in der Betriebsgenehmigung umschriebenen Tätigkeitsbereichs handeln, von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen befreit.“³⁾ Diese Steuerbefreiung geht auf die nahezu gleichlautende Vorschrift des Art IV § 1 der Urheberrechtsgesetznovelle 1986 zurück.⁴⁾ Die damaligen Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben diese Regelung folgendermaßen begründet: „Angesichts der bloßen Treuhandstellung, die die Verwertungsgesellschaften gegenüber ihren Rechteinhabern einnehmen, erscheint eine Befreiung der Verwertungsgesellschaften bzw ihrer Einrichtungen von bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen, Ertrag und Vermögen gerechtfertigt.“⁵⁾

2. Der Kreis der beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen der zweiten Art

Die Regelung des § 1 Abs 3 Z 3 KStG hat eine wechselvolle Vorgeschichte: Im KStG 1966 war eine vergleichbare Regelung in § 3 Z 2 KStG enthalten. Danach waren der beschränkten Steuerpflicht „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig oder gemäß § 5 von der Körperschaftsteuer befreit sind, mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug zu erheben ist“, unterworfen.⁶⁾ Dieser Text wurde teilweise in die Stammfassung des § 1 Abs 3 Z 3 KStG 1988 übernommen, dabei aber gestrafft: „Beschränkt steuerpflichtig sind: [...] Körperschaften im Sinne des Abs. 2 Z 1, soweit sie von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2.“⁷⁾ Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage halten dazu fest: „Die aus § 3 KStG 1966 in den Abs. 3 übernommene Regelung der beschränkten Steuerpflicht umfasst wie bisher die Gruppe der ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die Gruppe der inländischen öffentlich-rechtlichen Körperschaften und die Gruppe der ganz oder zum Teil persönlich befreiten Körperschaften.“⁸⁾

Wenig später – mit dem AbgÄG 1989 – ist der bis dahin auf „Abs. 2 Z 1“ bezogene Verweis auf den „Abs. 2“ schlechthin erweitert worden:⁹⁾ „Durch die vorgenommene Zitierung wird klargestellt, dass auch andere persönlich befreite Körperschaften als juristische Personen des privaten Rechts (insbesondere Betriebe gewerblicher Art) unter die beschränkte Steuerpflicht fallen können.“

Die Stammfassung des KStG 1988 und die durch das AbgÄG 1989 geänderten Vorschriften enthielten – anders als noch § 3 Z 6 KStG 1966 – keinen ausdrücklichen Verweis auf den Befreiungskatalog des § 5 KStG. Der Gesetzeswortlaut schloss es daher nicht aus, auch Körperschaften, die aufgrund von Sondergesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit waren, der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art zu unterwerfen. Denn auch solche Körperschaften waren auch dann, wenn sie durch das Sondergesetz von der Körperschaftsteuerpflicht schlechthin oder sogar auch darüber hinaus von anderen Abgaben befreit waren, damit auch „von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit“ und

1) BGBl I 2012/22.
2) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 21.
3) VerwGesG 2006 idF BGBl I 2010/50.
4) BGBl 1986/375.
5) ErlRV 992 BlgNR 16. GP, 4.

6) KStG 1966 in der Stammfassung BGBl 1966/156.
7) KStG 1988 in der Stammfassung BGBl 1988/401.
8) ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 14.
9) BGBl 1989/660.

qualifizierten aus diesem Grund für die Subsumtion unter § 1 Abs 3 Z 3 KStG. *Wiesner* hat dazu erläutert, dass „das Streichen des Hinweises auf § 5 der Tatsache Rechnung tragen sollte, dass nicht nur die nach § 5 KStG befreiten Körperschaften, sondern auch die in anderen Bundesgesetzen befreiten Körperschaften unter die beschränkte Steuerpflicht zu subsumieren sind.“¹⁰⁾ Die Gesetzesverfasser gingen also offenbar davon aus, dass die Regelung über die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht Vorrang vor den sondergesetzlich verfüigten Befreiungen haben sollte und befreite Körperschaften so wie inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts zumindest mit ihren Einkünften nach § 21 Abs 2 KStG der Steuerpflicht unterliegen sollten.¹¹⁾

Der VwGH war anderer Auffassung. Im Erk vom 28. 9. 1994, 94/13/0072, hatte der Gerichtshof über die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ASFINAG zu entscheiden: Gemäß Art II § 12 Abs 1 ASFINAG-Gesetz war diese Gesellschaft von den bundesgesetzlich geregelten Abgaben von Einkommen und Vermögen, von der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital sowie von der Umsatzsteuer befreit, wenn sich ihre Tätigkeit auf die Durchführung der ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben beschränkt. Der VwGH konnte der Ansicht der Abgabenbehörde, dass die Gesellschaft für Zwecke des § 1 Abs 3 Z 3 KStG von der „unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht“ befreit und dadurch beschränkt steuerpflichtig ist, nicht folgen:

„Während nämlich § 5 KStG 1988 Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht regelt und § 1 Abs 3 KStG 1988 – soweit eine solche Befreiung besteht – eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht normiert, regelt Art II, § 12 Abs 1 ASFINAG-Gesetz eine nicht auf die unbeschränkte Steuerpflicht bezogene Abgabenbefreiung, sondern ua eine sich davon abhebende allgemeine Abgabenbefreiung von bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Befreiungsvorschrift des zuletzt zitierten Gesetzes – anders als § 5 iVm § 1 Abs 3 KStG 1988 – auch eine Befreiung der Beschwerdeführerin von den eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer darstellenden Abzugssteuern umfasst. Spricht ein Abgabengesetz von Befreiungen, bzw nimmt es auf Befreiungen Bezug und regelt es solche in einem eigenen Befreiungskatalog, so widerspricht es nicht den Grundsätzen der Gesetzesauslegung, wenn unter diesen Befreiungen nur jene im Befreiungskatalog verstanden werden. Im Hinblick auf die spezielle Norm des ASFINAG-Gesetzes hätte der Gesetzgeber des (späteren) KStG 1988 eine klare Regelung – etwa durch eine entsprechende Ergänzung des im § 5 KStG enthaltenen Befreiungskataloges um die nach einem anderen Gesetz von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften – treffen müssen, wenn die ua von der Körperschaftsteuer ganz allgemein befreite Beschwerdeführerin von der beschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs 3 KStG 1988 erfasst werden hätte sollen.“¹²⁾

Beim VwGH war auch die Beschwerde einer Verwertungsgesellschaft anhängig, die noch vor jener der ASFINAG beim Gerichtshof eingelangt war, aber erst fast fünf Jahre später mit Erk vom 28. 4. 1999, 94/13/0018, entschieden wurde. Der Fall war insoweit vergleichbar, als die „Verwertungsgesellschaften (ihre Einrichtungen) [...], soweit sie im Rahmen des in ihrer Genehmigung umschriebenen Tätigkeitsbereiches handeln (Verwertungsgesellschaftengesetz, BGBl. Nr. 1936/112

und Art. II der Urheberrechtsgesetz-Novelle 1980), von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen befreit“ sind. Der VwGH blieb bei seiner Auffassung und präziserte die Begründung:

„Die Körperschaftsteuer ist ebenso wie die Einkommensteuer in allen ihren Erhebungsformen eine bundesgesetzlich geregelte Abgabe vom Einkommen. Ist eine Körperschaft von derartigen Abgaben ohne Einschränkung befreit, so unterliegt sie auch nicht der Kapitalertragsteuer, da diese ohne Zweifel eine besondere Erhebungsart der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) darstellt (vgl. § 93 Abs. 1 EStG 1988: ‚Bei ... Kapitalerträgen ... wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer)‘). Insofern geht eine umfassende Befreiung ‚von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen‘ über die in § 5 KStG 1988 vorgesehenen Befreiungen von der Körperschaftsteuer hinaus, da diese ihrem Wortlaut nach nur die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht betreffen und § 1 Abs. 3 Z. 3 KStG 1988 bei Vorliegen einer derartigen Befreiung ausdrücklich das Bestehen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht normiert (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 28. September 1994, 94/13/0072).

Zu prüfen bleibt demnach, ob die belangte Behörde mit ihrem Argument im Recht ist, dass § 1 Abs. 3 Z. 3 KStG 1988 ‚sowohl lex specialis als auch lex posterior zur Befreiungsbestimmung des Art. IV § 1‘ des zitierten Bundesgesetzes vom 2. Juli 1986 ist. Dies trifft aus folgenden Gründen nicht zu: Eine umfassende Steuerbefreiung, wie sie die zitierte urheberrechtsgesetzliche Norm vorsieht, stellt gegenüber jenen Abgabengesetzen, auf die sich die Steuerbefreiung bezieht, zweifellos die speziellere, weil eine Ausnahme vorsehende Norm dar; die umgekehrte Betrachtungsweise der belangten Behörde, die im Übrigen auch nicht näher begründet wird, stellt sich daher als verfehlt dar.

Aber auch eine Derogation durch das später erlassene Körperschaftsteuergesetz 1988 kommt nicht in Betracht. Grundsätzlich ist nämlich zu sagen, dass einem Gesetz nur dann derogative Wirkung einem früheren Gesetz gegenüber zukommen kann, wenn die Absicht des Gesetzgebers erkennbar ist, eine diesbezügliche Änderung der Rechtslage herbeiführen zu wollen. Der Gerichtshof vermag eine solche Absicht nicht zu erkennen. Da es keineswegs unüblich ist, Steuerbefreiungen auch außerhalb der betroffenen Abgabengesetze vorzusehen, lässt eine Neufassung von Abgabengesetzen für sich allein nicht den Schluss zu, dass alle bisher in anderen Gesetzen geregelten einschlägigen Steuerbefreiungen ihre Wirksamkeit verlieren. Auch die belangte Behörde geht davon aus, dass die für Verwertungsgesellschaften im Urheberrechtsbereich normierten Steuerbefreiungen nach Inkrafttreten des Körperschaftsteuergesetzes 1988 grundsätzlich ihre Wirksamkeit behalten haben. Sie meint jedoch, dass der Inhalt der Steuerbefreiung eine Einschränkung erfahren hat, indem die bisher umfassende Steuerbefreiung nur mehr als Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht verstanden werden könne. Eine solche Auslegung könnte allenfalls in Betracht gezogen werden, wenn die Rechtslage in der vorliegenden Frage durch das Körperschaftsteuergesetz 1988 insofern eine grundsätzliche Änderung erfahren hätte, als die von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften nach der bisherigen Rechtslage generell auch von der Kapitalertragsteuer befreit gewesen wären, während dies nach der neuen Rechtslage (generell) nicht mehr der Fall sein sollte. Eine solche Regelung hätte als Indiz für die Absicht des Gesetzgebers gewertet werden können, alle von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften in Hinkunft mit ihren kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen steuerlich zu erfassen. Eine derartige Änderung der Rechtslage ist jedoch nicht eingetreten. Vielmehr unterlagen auch nach § 3 Z. 2 KStG 1966 Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig bzw. gemäß § 5 von der Körperschaftsteuer befreit waren, mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug zu erheben ist, der

10) *Wiesner*, Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der befreiten Körperschaften, RdW 1995, 37.

11) Vgl bereits auch *Wiesner*, KStG 1988 – 1. Teil: Persönliche Steuerpflicht privat- und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, RdW 1988, 402.

12) VwGH 28. 9. 1994, 94/13/0072.

beschränkten Steuerpflicht. Hat sich aber diesbezüglich die Rechtslage nicht geändert, dann fehlt es auch an einem Indiz dafür, dass eine im Urheberrechtsbereich vorgesehene umfassende Steuerbefreiung durch das Körperschaftsteuergesetz 1988 eine Einschränkung erfahren sollte.

Schließlich spricht noch ein weiterer Umstand gegen die Auffassung der belangten Behörde: Einer umfassenden persönlichen Steuerbefreiung ist der Inhalt beizumessen, dass der Grundtatbestand (die Grundtatbestände) des betreffenden Abgabengesetzes für die befreiten Personen keine Rechtswirksamkeit entfalten. Angewendet auf das Körperschaftsteuergesetz bedeutet dies, dass die Bestimmungen, mit denen die Steuerpflicht normiert wird, auf die von der Körperschaftsteuer umfassend befreiten Personen nicht anwendbar sind. Mit anderen Worten: Die umfassende, im Urheberrechtsbereich getroffene Steuerbefreiung hat den Inhalt, dass die damals geltenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1996, in denen die Steuerpflicht geregelt wird, auf Verwertungsgesellschaften nicht anwendbar sind. Nun sieht aber § 26 Abs. 7 KStG 1988 vor, dass in Fällen, in denen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966 beziehen, an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1988 treten. Das bedeutet, dass an die Stelle der die Steuerpflicht regelnden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966 jene des Körperschaftsteuergesetzes 1988 traten. Sind also diese Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966 auf umfassend befreite Körperschaften nicht anwendbar, so gilt dies gemäß § 26 Abs. 7 KStG 1988 auch für die entsprechenden Bestimmungen des letztzitierten Gesetzes.¹³⁾

Die Auffassung des VwGH wurde bereits nach Veröffentlichung des zur ASFINAG ergangenen Erkenntnisses überwiegend kritisch kommentiert. *Wiesner* bezeichnete die Interpretation als „fragwürdig“.¹⁴⁾ *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler* hielten fest, dass der „Gerichtshof [...] dabei aber zweifellos übersehen (hat), dass § 1 Abs 2 Z 3 zwar eine bundesgesetzlich geregelte Abgabepflicht begründet, im Vergleich zu den genannten außersteuerlichen Befreiungen aber die speziellere Norm darstellt und ihr daher gegenüber der allgemeinen Befreiung der Vorrang zu geben ist. § 1 Abs 3 Z 2 und 3 begründen, quasi in Vorwegnahme der durch die Steuerreform 1993 eingeführten Endbesteuerung, eine eigene, vom allgemeinen Körperschaftsteuerrecht weitgehend unabhängige Steuerpflicht, die einer Befreiung unzugänglich ist. Dass das KStG selbst nur Befreiungen von der unbeschränkten Steuerpflicht kennt, erhellt diese Tatsache. Davon betroffene Einkünfte iSd § 21 Abs 2 und 3 können nur im Falle der Subsidiarität aus dieser speziellen Steuerpflicht ausscheiden. Dies ist schon daraus ersichtlich, dass Körperschaften, die nicht zu den Steuersubjekten nach § 1 Abs 2 zählen, nämlich die öffentlich-rechtlichen Körperschaften an sich, in die spezielle Steuerpflicht einbezogen sind.“¹⁵⁾

Angesichts dieser – vornehmlich aus den Reihen der Finanzverwaltung stammenden – Kritik überrascht es nicht, dass sich der Gesetzgeber damals entschloss, die Rechtsprechung des VwGH für künftige Sachverhalte zu korrigieren. § 1 Abs 3 Z 3 KStG erhielt folgenden Wortlaut: Beschränkt steuerpflichtig sind „Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuer befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3“.¹⁶⁾ Die Ergänzung des Verweises auf den 1993 neu geschaffenen § 21 Abs 3 KStG war bereits zuvor vorgenommen worden.

Neu war daher der Hinweis auf die anderen Bundesgesetze und die Streichung des Erfordernisses der Befreiung von der „unbeschränkten“ Steuerpflicht, sodass auch eine Befreiung von der Körperschaftsteuer schlechthin genügen sollte. Nach *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler* hat der Gesetzgeber „durch die Novellierung der Z 3 endgültig klargestellt, dass auch die durch außersteuerliche Regelungen befreiten Körperschaften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen“.¹⁷⁾ *Wiesner* hielt – mit einem Seitenhieb auf den VwGH – fest, dass ein „Unterschied zwischen der bisherigen und der neuen Regelung [...] – abgesehen in den Augen des Höchstgerichts – darin nicht zu erblicken“ ist.¹⁸⁾ Die Erläuterungen machen ebenfalls deutlich, dass die Novellierung des § 1 Abs 3 Z 3 KStG nur vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zu verstehen ist: „Im Hinblick auf die jüngst ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (Erk. 28. 9. 1994, 94/13/0072) soll im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung gewährleistet werden, dass Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren auch dann der beschränkten Steuerpflicht des § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 unterliegen, wenn die betreffende Körperschaft außerhalb des KStG 1988 – also durch sondergesetzliche Regelungen – von der Körperschaftsteuer befreit wird.“¹⁹⁾

Die von *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler* geäußerte Hoffnung der „endgültigen“ Klärung der Rechtslage durch diese Novelle hat sich aber nicht erfüllt: *Achatz* vertritt zu der durch BGBl 1995/21 geschaffenen Rechtslage eine differenzierte Auffassung: „Steuerbefreiungen in anderen Bundesgesetzen [...] bedingen nur dann eine beschränkte Steuerpflicht iSd § 1 Abs 3 Z 3, wenn die Sondervorschrift explizit von der KSt befreit [...]. Befreit eine sondergesetzliche Regelung nicht nur von der KSt, sondern umfassend von der Abgabepflicht und damit auch von der KESt, tritt auch dann eine Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht ein. § 1 Abs 3 Z 3 ist für solche Fälle nicht einschlägig.“²⁰⁾ *Mayr* hat diese Überlegung aufgegriffen und findet es überzeugend, „bei sondergesetzlichen Befreiungen zu unterscheiden, ob diese von ‚allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben‘ oder nur von der ‚Körperschaftsteuer‘ befreien; bei einer Befreiung nur von der KöSt sollte diese im Sinne einer Befreiung von der unbeschränkten KöSt-Pflicht gemäß § 5 verstanden werden“.²¹⁾ Offenbar sollen Körperschaften, die in Sondergesetzen „von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben“ befreit werden, trotz der durch BGBl 1995/21 erfolgten „Klarstellung“ des § 1 Abs 3 Z 3 KStG nicht unter die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht fallen. *Bodis/Mayr* gehen noch einen Schritt weiter und gehen von der Auffassung aus, dass der VwGH „auch nach der gesetzlichen Änderung seine Judikatur beibehalten (hat), wonach zwischen den in § 5 KStG normierten und den sonstigen sondergesetzlichen Befreiungen zu differenzieren ist. Während die Befreiungen in § 5 KStG ausschließlich Befreiungen von der unbeschränkten KöSt-Pflicht sind [...], somit für die beschränkte KöSt-Pflicht noch ein Anwendungsbereich verbleibt, sind die sondergesetzlichen Befreiungen nach VwGH umfassende persönliche Steuerbefreiungen, die sich derart auswirken, dass der Grundtatbestand (die Grundtatbestände) des betreffenden Abgabengesetzes für die befreiten Personen keine Rechtswirksamkeit entfalten“.²²⁾

17) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 1 Anm 12.

18) *Wiesner*, RdW 1995, 38.

19) EIRV 53 BlgNR 19. GP, 3.

20) *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 1 Tz 344.

21) *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz 931.

22) *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 242.

13) VwGH 28. 4. 1999, 94/13/0018.

14) *Wiesner*, RdW 1995, 37.

15) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 1 Anm 12.

16) BGBl 1995/21.

Bodis/Mayr nehmen offenbar an, dass die durch BGBl 1995/21 vorgenommene Modifikation des Gesetzestextes die Rechtslage nicht änderte und es dem Gesetzgeber seinerzeit nicht gelungen wäre, auch nur eine einzige sondergesetzlich befreite Körperschaft der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.

Diese Auffassung ist nicht zwingend: Die Absicht des Gesetzgebers, die Judikatur des VwGH zu korrigieren, kommt in den Gesetzesmaterialien zu BGBl 1995/21 zwar etwas verklausulierter formuliert, aber dennoch klar zum Ausdruck: In den Erläuterungen wird das Erk vom 28. 9. 1994, 94/13/0072, zitiert, in der es um die ASFINAG ging, die „von den bundesgesetzlich geregelten Abgaben von Einkommen und Vermögen, von der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital sowie von der Umsatzsteuer befreit“ war.²³⁾ Dem Gesetzgeber ging es daher darum, Körperschaften mit derart umfassender Befreiung der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Der Wortlaut des Gesetzes, der auf die Befreiungen in „anderen Bundesgesetzen“ erweitert wurde, bringt dies zum Ausdruck. Die Rechtsprechung des VwGH steht dem nicht unbedingt entgegen: Die von *Bodis/Mayr* zitierten Entscheidungen sind zur früheren Rechtslage ergangen. Lediglich das Erk vom 26. 3. 2007, 2002/14/0072, in dem der VwGH tatsächlich auf seine Erk vom 28. 9. 1994, 94/13/0072, und vom 28. 4. 1999, 94/13/0018, verweist, erging zur neuen Rechtslage, betraf allerdings eine Gemeinde und deren Betrieb gewerblicher Art und damit eine Befreiung, die sich aufgrund des KStG ergeben hat und folglich keine sondergesetzlich befreite Körperschaft. Wenn der VwGH schließlich in seinem Erk vom 28. 4. 1999, 94/13/0018, die Voraussetzung aufgestellt hat, dass „einem Gesetz nur dann derogative Wirkung einem früheren Gesetz gegenüber zukommen kann, wenn die Absicht des Gesetzgebers erkennbar ist, eine diesbezügliche Änderung der Rechtslage herbeiführen zu wollen“, sprechen Wortlaut und Gesetzesmaterialien dafür, dass mit BGBl 1995/21 dieses Ziel erreicht wurde.²⁴⁾

Der Gesetzgeber hat sich dennoch entschlossen, die Rechtslage neuerlich zu ändern und hat mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 § 1 Abs 3 Z 3 KStG den bereits erwähnten Satz hinzugefügt: „Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.“²⁵⁾ Die Gesetzesmaterialien erläutern diese Ergänzung wie folgt: „Zukünftig soll der Kreis der beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen der zweiten Art um solche Körperschaften erweitert werden, die in Sondergesetzen umfassend von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind.“²⁶⁾ Die von den Materialienverfassern gewählten Formulierungen lassen darauf schließen, dass auch sie davon ausgehen, dass dieses Ziel nicht bereits durch BGBl 1995/21 erreicht wurde und die Neuregelung daher keine bloße Klarstellung ist.

Angesichts der deutlich gewordenen Intention der Gesetzesverfasser sollten keine Zweifel daran bestehen, dass nun alle sondergesetzlich befreiten Körperschaften der Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art unterliegen. An der eindeutigen Absicht des Gesetzgebers hat es aber bereits bei der Novelle BGBl 1995/21 nicht gefehlt.²⁷⁾ Dennoch sind Zweifel entstanden.²⁸⁾ Wenn man auch diesmal – allerdings methodisch auf schwankendem Boden – die vom Gesetzgeber offenkundig

verfolgten Ziele in den Hintergrund rückt und primär auf den Wortlaut rekurriert, könnten aber erneut Fragen auftreten. Der Begriff der „umfassenden Befreiung“ lässt sich im Rahmen einer systematischen Betrachtung auch ausschließlich vor dem Hintergrund des Körperschaftsteuerrechts verstehen. Schließlich sprechen auch die Erläuterungen von jenen Körperschaften, die „umfassend von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind“. Wenn man zudem der Auffassung *Mayrs* folgt, wonach „die KESt im Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht mehr als nur eine schlichte ‚Erhebungsart‘ der Est/KöSt ist“,²⁹⁾ liegt die Annahme nahe, zwar jene Körperschaften der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, die „umfassend von der Körperschaftsteuerpflicht befreit“ sind, jedoch jene, die *darüber hinaus* auch von allen Steuern vom Einkommen oder überhaupt von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind, nach wie vor nicht als von § 1 Abs 3 Z 3 KStG erfasst anzusehen. Wer Zweifel hatte, dass die durch BGBl 1995/21 vorgenommene Verdeutlichung der beschränkten Steuerpflicht geglückt ist, kann sich nunmehr wohl auch nicht sicher sein, dass der Gesetzgeber diesmal mit den von ihm gewählten Formulierungen erfolgreich war. Ob daher Körperschaften wie die Verwertungsgesellschaften, deren Steuerbefreiungsvorschrift weitreichend formuliert ist und über die Körperschaftsteuer hinausgeht,³⁰⁾ überhaupt der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegen, ist daher fraglich.

3. Die Bedeutung der Befreiungserklärung

Geht man trotz dieser Zweifel dennoch davon aus, dass sondergesetzlich befreite Verwertungsgesellschaften der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen können, ist in weiterer Folge zu überlegen, ob durch Abgabe einer Befreiungserklärung nach dem – nunmehrigen – § 94 Z 5 EStG die Steuerpflicht hintangehalten werden könnte. Auf dem Boden der Rechtslage nach der Stammfassung des KStG und dem AbgÄG 1989, wie sie vom VwGH in seinem Erk vom 28. 9. 1994, 94/13/0072 gedeutet wurde und von ihm im Erk vom 28. 4. 1999, 94/13/0018, explizit für Verwertungsgesellschaften bestätigt wurde, stellte sich diese Frage nicht: Der VwGH ging davon aus, dass die sondergesetzlich angeordneten Befreiungen auch die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art ausschließen. Eine Berechtigung, KESt zu erheben, gab es daher schon dem Grunde nach nicht.³¹⁾

Spätestens für die Gesetzesverfasser der Novelle BGBl 1995/21, die von der Annahme ausgingen, die Einbeziehung der sondergesetzlich befreiten Körperschaften in die beschränkte Steuerpflicht wäre geglückt, erlangte die Frage nach den Auswirkungen der Abgabe einer Befreiungserklärung Bedeutung.³²⁾ *Wiesner* vertrat dazu die Auffassung, dass auf diese Weise die Steuerpflicht nach wie vor vermieden werden könnte. Seiner Erläuterung der Wirkungen der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art fügte er folgende Einschränkung an: „Ergänzend ist zu diesem Thema auf § 94 EStG hinzuweisen, der das gewonnene Ergebnis zum Teil revidiert. Nach § 94 Z 5 können Körperschaften für Guthabens- und Forderungswertpapierzinsen dem Kreditinstitut gegenüber eine Befreiungserklärung abgeben, sodass eine Verkestung an der Wurzel unter-

23) ErlRV 53 BlgNR 19. GP, 3.

24) § 1 Abs 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl 1995/21; ErlRV 53 BlgNR 19. GP, 3.

25) BGBl I 2012/22.

26) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 21.

27) ErlRV 53 BlgNR 19. GP, 3.

28) Vgl ua *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 1 Tz 344; *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz 931.

29) *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz 931.

30) Vgl § 39 Abs 1 erster Satz VerwGesG 2006 idF BGBl I 2010/50.

31) VwGH 28. 9. 1994, 94/13/0072; 28. 4. 1999, 94/13/0018.

32) Vgl *Koffler*, Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Bauvereinigungen, *ecolx* 2002, 690.

bleibt. Voraussetzung ist, dass die Zinsen einem Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn, ausgenommen einem Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG, zuzurechnen sind. Diese Befreiungserklärung kann auch bei Zugehörigkeit der Zinsen zu einem steuerbefreiten Betrieb abgegeben werden. Eine Ungleichbehandlung ist damit nicht verbunden, da davon sowohl alle nach § 5 KStG als auch die nach anderen Bundesgesetzen Körperschaftsteuerbefreiten Körperschaften betroffen sind. Zu beachten ist, dass bei von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreiten Kapitalgesellschaften nicht auf den alle Einkünfte zu gewerblichen Einkünften transponierenden § 7 Abs 3 KStG abzustellen ist, sondern dass die Aktivitäten der befreiten Kapitalgesellschaft ihrer Erscheinungsform nach eindeutig als Betrieb oder zumindest als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO) zu werten sind. Dies hat die Abgabenbehörde im Einzelfall zu prüfen.³³⁾

Die von *Wiesner* vertretene Auffassung steht auf sicherem Fundament: In der Verwaltungspraxis, die bekanntlich durch die Aussagen des VwGH im Erk vom 28. 9. 1994, 94/13/0072, überrascht wurde und bei sondergesetzlichen Befreiungen das Vorliegen beschränkter Steuerpflicht der zweiten Art annahm, war schon zuvor unbestritten, dass Zinserträge auch dann „als Betriebseinnahmen eines [...] Betriebes zu erfassen sind“ oder „zu den Einnahmen eines [...] Betriebes gehören“, wenn der Empfänger eine nach § 5 KStG oder einem anderen Gesetz von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft ist.³⁴⁾ In der Literatur wurde und wird bestätigt, dass „als Betrieb in diesem Sinne [...] sowohl ein steuerpflichtiger als auch ein steuerfreier Betrieb“ gilt.³⁵⁾ Dies macht auch vor dem Hintergrund der ausdrücklichen Ausnahme für Hoheitsbetriebe in § 94 Z 5 EStG Sinn: Diese Ausnahme ist nur dann erforderlich, wenn sonst befreite Betriebe in den Anwendungsbereich der Befreiungserklärung fallen können. Dementsprechend hatte *Achatz* 1995 die Rechtslage – unter Berufung auf die Verwaltungspraxis – folgendermaßen beschrieben: Eine Befreiung eines Betriebes von der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht trifft auch die Kapitalerträge, und die Abgabe einer Befreiungserklärung verhindert in diesen Fällen auch das Entstehen von beschränkter Steuerpflicht.³⁶⁾

Die Auffassung der Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht völlig klar. Der VwGH hatte in den Erkenntnissen vom 27. 3. 2002, 96/13/0073, vom 15. 6. 2005, 2001/13/0130, und vom 26. 3. 2007, 2002/14/0072, über Beschwerden von Körperschaften zu entscheiden, die für ihre befreiten Betriebe keine Befreiungserklärung abgegeben hatten. Diese Steuerpflichtigen forderten die abgeführte Kapitalertragsteuer im Wege eines Erstattungsantrags oder einer Veranlagung zurück, waren aber nicht erfolgreich. Da in diesen Fällen keine Befreiungserklärungen abgegeben wurden, lassen sich den Erkenntnissen weder eindeutige Aussagen darüber entnehmen, ob die Abgabe von Befreiungserklärungen in diesen Fällen auch die Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug unterdrückt hätte, noch zur Frage, ob die Unterlassung des Kapitalertragsteuerabzugs auch die endgültige Körperschaftsteuerfreiheit nach sich gezogen hätte. Einerseits deutet die

Auffassung des VwGH, wonach eine Möglichkeit zur Körperschaftsteueranlagung nicht besteht, eher darauf hin, dass auch im Falle des Verzichts auf den Kapitalertragsteuerabzug durch Befreiungserklärung keine Möglichkeit zur Veranlagung besteht und daher die Körperschaftsteuerpflicht auch nicht auf diesem Wege durchgesetzt hätte werden können. Andererseits spricht der VwGH davon, dass die Voraussetzungen für die Abgabe einer Befreiungserklärung keine „sachliche Befreiung“³⁷⁾ bewirken, und dass einer Befreiungserklärung keine „materiellrechtliche Bedeutung zukommt“.³⁸⁾ Daraus könnte geschlossen werden, dass sich an der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in diesen Fällen durch Abgabe einer Befreiungserklärung nichts ändert. Es verwundert daher nicht, dass im Schrifttum unterschiedliche Schlüsse aus der Judikatur gezogen werden: Die Rechtsprechung des VwGH könnte dazu führen, dass „eine verabsäumte bzw unterlassene Befreiungserklärung infolge des durchgeführten KEST-Abzuges eine beschränkte Steuerpflicht auslöst“, die nicht rückgängig gemacht werden kann.³⁹⁾ Die Abgabe einer Befreiungserklärung verhindere dann offenbar das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht. Ebenso plausibel ist die These, dass die „Abgabe einer KEST-Befreiungserklärung nach der Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich nicht von der beschränkten KSt-Pflicht iSd § 1 Abs 3 Z 3“ befreit. „Die Befreiungserklärung zielt nämlich nur auf eine Vereinfachung des Erhebungsverfahrens für steuerpflichtige Körperschaften ab und soll daher nicht die in § 1 Abs 3 Z 3 angeordnete beschränkte Steuerpflicht aufheben.“⁴⁰⁾

Die Rechtsprechung lässt somit unterschiedliche Deutungen der Rechtslage zu. Keine dieser Interpretationen ist frei von Wertungswidersprüchen: Geht man davon aus, dass befreite Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Kapitalerträgen jedenfalls der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegen, kann dies zur Diskriminierung *steuerbefreiter Betriebe* gegenüber *steuerpflichtigen Betrieben* sonst befreiter Körperschaften führen: Steuerbefreite Betriebe unterliegen mit ihren Kapitalerträgen jedenfalls der Steuerpflicht, während steuerpflichtige Betriebe die ihnen zuzurechnenden Kapitalerträge mit anderen negativen Einkünften verrechnen können. Hängt die Steuerbefreiung hingegen von der Abgabe einer Befreiungserklärung ab, ist das Ergebnis ebenfalls unbefriedigend: Wer die Abgabe der Befreiungserklärung verabsäumt, fällt alleine aufgrund dieses Umstands in die Steuerpflicht.

4. Die Befreiung für steuerbefreite Betriebe der von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaften

Der Gesetzgeber reagierte und sah mit dem AbgÄG 2005 eine weitere Befreiung von der Kapitalertragsteuerpflicht vor: Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie aus Forderungswertpapieren wurden von der Kapitalertragsteuer befreit, wenn die Einkünfte von „einer von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (§ 45 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung)“ nachweislich zuzurechnen sind. Korrespondierend dazu wurde eine gleichlauten-

33) *Wiesner*, RdW 1995, 38.

34) BMF-Erlass 7. 3. 1989, AÖF 1989/142.

35) *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 27 Rz 11; *Marschner* in *JAKOM EStG*⁵ (2012) § 94 Rz 54; *ders*, Besteuerungen von Kapitalvermögen nach dem KEST-Erlass, SWK-Spezial 2012, 94 ff.

36) *Achatz*, Zur Endbesteuerung von Zinsen aus der Sicht von Körperschaften, in *Bertl* (Hrsg), Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung – FS Heidinger (1995) 79 (87).

37) VwGH 27. 3. 2002, 96/13/0073.

38) VwGH 15. 6. 2005, 2001/13/0130.

39) *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 386.

40) *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 1 Tz 345.

de Befreiung in § 21 Abs 2 Z 3 KStG aufgenommen.⁴¹⁾ Damit war nun normiert, dass für die von der Vorschrift erfassten Körperschaften schon dem Grunde nach keine Körperschaftsteuerpflicht besteht. Wurde dennoch Kapitalertragsteuer erhoben, konnte sie als zu Unrecht einbehaltene Abgabe gemäß § 240 Abs 3 BAO erstattet werden.⁴²⁾ Die Gesetzesmaterialien legen dar, dass mit diesen Vorschriften „die bisher nur auf Grund des § 94 Z 5 EStG 1988 ermöglichte KESt-Freistellung durch Abgabe einer Befreiungserklärung durch eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft für einen steuerbefreiten Betrieb ausdrücklich verankert und damit ein Rechtsanspruch im Falle der Nichterklärung vermittelt“ wird.⁴³⁾

Eine neuerliche Änderung beider Vorschriften wurde durch das BudgetbegleitG 2007 vorgenommen:⁴⁴⁾ Der Klammerausdruck „(§ 45 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung)“ wurde durch „(zB § 45 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung)“ ersetzt. Die Begründung dafür lautete folgendermaßen: „Durch die Änderung soll klargestellt werden, dass die gegenständliche Kapitalertragsteuerfreiheit nicht nur Betriebe im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO betrifft, sondern auf alle Betriebe von Körperschaften anzuwenden ist, die von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind (Teilsteuerbefreiung). Es sind daher zB neben den unentbehrlichen Hilfsbetrieben von gemeinnützigen Körperschaften im Sinne der §§ 34 ff BAO auch die Betriebe der gemeinnützigen Bauvereinigungen betroffen, soweit sie gemäß § 5 Z 10 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind.“⁴⁵⁾

Legt man zunächst das Augenmerk auf die Voraussetzung des steuerbefreiten Betriebs, ist nicht zu verkennen, dass die Rechtsentwicklung von der Rechtsprechung geprägt ist: In den Entscheidungen vom 27. 3. 2002, 96/13/0073,⁴⁶⁾ und vom 15. 6. 2005, 2011/13/0130,⁴⁷⁾ ging es um eine gemeinnützige Bauvereinigung und einen gemeinnützigen Verein. Dies erklärt, warum die Vorschrift den unentbehrlichen Hilfsbetrieb und die Gesetzesmaterialien zum BudgetbegleitG 2007 die gemeinnützige Bauvereinigung ansprechen.⁴⁸⁾ Gerade aber die Erläuterungen zum AbgÄG 2005, mit denen diese Regelungen überhaupt eingeführt wurden, stellen den Zusammenhang zur Befreiungserklärung ganz allgemein her.⁴⁹⁾ Der Gesetzgeber wollte die Probleme sachgerecht lösen, die aufgrund der Rechtsprechung des VwGH bei Anwendung der Regelungen über die Befreiungserklärung auf die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften der zweiten Art entstanden sind.⁵⁰⁾ Vor diesem Hintergrund spricht nichts dagegen, die Vorschriften des § 94 Z 6 EStG und des § 21 Abs 2 KStG auch in allen Fällen zum Tragen kommen zu lassen, in denen Betriebe sondergesetzlich befreiter Körperschaften betroffen sind.⁵¹⁾

Der Wortlaut spricht auch nicht gegen diese Auffassung: Die Regelungen des § 94 Z 6 EStG und des § 21 Abs 2 KStG setzen voraus, dass „eine von der unbeschränkten Steuerpflicht be-

freite Körperschaft“ vorliegt. Die terminologischen Parallelen zu § 5 KStG sind zwar augenfällig. Dementsprechend sind die bei *Achatz* genannten Anwendungsbeispiele auch ausschließlich § 5 KStG entlehnt.⁵²⁾ Die aufgrund sondergesetzlicher Vorschriften von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften sind aber auch von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit und erfüllen damit die vom Gesetzgeber aufgestellte Voraussetzung. In vielen Fällen reicht die Steuerbefreiung zwar noch viel weiter, die Körperschaften sind aber jedenfalls *auch* von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Die gesetzliche Vorschrift verlangt nämlich nicht, dass die Körperschaften *nur* von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sein dürfen. Dagegen könnte zwar auf den ersten Blick eingewendet werden, dass es die Anknüpfung an die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht in der Stammfassung des § 1 Abs 3 Z 3 KStG 1988 war, die den VwGH veranlasste, die sondergesetzlich befreiten Körperschaften *nicht* von dieser Vorschrift erfasst zu sehen. Allerdings ging es dabei darum, der sondergesetzlich verankerten Befreiung gerecht zu werden und der VwGH löste den Normenkonflikt zugunsten der weiter gehenden Befreiung.⁵³⁾ Hier stellt sich hingegen die Frage, ob die allenfalls nunmehr durch § 1 Abs 3 Z 3 KStG statuierte Steuerpflicht für sonst sondergesetzlich befreite Körperschaften durch § 21 Abs 2 KStG eingeschränkt wurde. Überzeugende Gründe sprechen dafür, auch hier der Befreiung zum Durchbruch zu verhelfen: Es besteht kein Grund, nunmehr die Körperschaften, die einer sondergesetzlich vorgesehenen Befreiung unterliegen, gegenüber jenen zu diskriminieren, die sich auf § 5 KStG stützen. Gerade vor dem Hintergrund, dass die Rechtsentwicklung der vergangenen Jahre dahin ging, die Regelungen beider Gruppen beschränkt Steuerpflichtiger aneinander anzugleichen, gibt es noch weniger einen Grund dafür, eine solche Position einzunehmen.⁵⁴⁾

Der Umstand, dass in den Erläuterungen zum BudgetbegleitG 2007⁵⁵⁾ in einem Klammerausdruck von einer „Teilsteuerbefreiung“ die Rede ist, ändert nichts an diesem Befund: Zum einen lassen Hinweise in Klammerausdrücken meist offen, ob sie erläuternd, erweiternd oder einschränkend gemeint sind. Die Deutung, dass die Gesetzesverfasser den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Fälle einer „Teilsteuerbefreiung“ beschränkt wissen wollten, ist daher keineswegs zwingend. Vor allem aber kann beispielsweise auch bei Verwertungsgesellschaften eine „Teilsteuerbefreiung“ vorliegen, denn sie sind nur „soweit“ von der Abgabepflicht befreit, als sie die in § 39 VerwGesG genannten Voraussetzungen erfüllen.⁵⁶⁾

Schließlich ist auch noch zu berücksichtigen, dass der Wortlaut der diskutierten Tatbestände in § 94 Z 6 EStG und § 21 Abs 2 KStG eine doppelte Befreiung zu verlangen scheint: Die Körperschaft muss von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit *und* der Betrieb selbst muss ebenfalls befreit sein. Diese Formulierung hängt damit zusammen, dass der Gesetzgeber zweifellos primär die Vorschriften des § 5 Z 6 KStG vor Augen hatte, als er diese Vorschrift zunächst konzipierte. Dort ist

41) Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161.

42) Vgl EStR 2000 Rz 7740a.

43) EriRV 1187 BlgNR 22. GP, 13.

44) BGBl I 2007/24.

45) EriRV 43 BlgNR 23. GP, 25.

46) VwGH 27. 3. 2002, 98/13/0073.

47) VwGH 15. 6. 2005, 2011/13/0130.

48) EriRV 43 BlgNR 23. GP, 25.

49) EriRV 1187 BlgNR 22. GP, 13.

50) Vgl *Kofler*, *ecolex* 2002, 690.

51) Zu den Voraussetzungen des steuerfreien Betriebs vgl auch *Renner*, „Betreibbares Wohnen“ durch einen gemeinnützigen Verein: Betrieb oder Vermögensverwaltung, ÖStZ 2007, 432 f; *ders*, Prämien iSd EStG 1988 für ein Altenheim, *ecolex* 2007, 470.

52) *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 388.

53) Vgl VwGH 28. 9. 1994, 94/13/0072; 28. 4. 1999, 94/13/0018.

54) So auch *Lindinger*, *taxlex* 2007, 560 ff. Dieser bringt vor allem auch verfassungsrechtliche Argumente ins Spiel um unsachliche Besteuerungsergebnisse zu vermeiden.

55) EriRV 43 BlgNR 23. GP, 25.

56) Hierzu muss die Verwertungsgesellschaft „im Rahmen des in der Betriebsgenehmigung umschriebenen Tätigkeitsbereichs handeln“.

zunächst eine Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht vorgesehen, wobei die Regelungen der BAO dann bestimmte Betriebe wieder der Abgabepflicht unterwerfen, um sie zB in der im Gesetz erwähnten Vorschrift des § 45 Abs 2 BAO wieder davon zu befreien.⁵⁷⁾ Wenn die Befreiung der Körperschaft aufgrund der sondergesetzlichen Vorschrift bereits so weitreichend ist, dass auch ihre Betriebe davon erfasst sind, dann sind auch in diesem Fall sowohl die Körperschaft als auch der Betrieb von der Steuerpflicht befreit, auch wenn dies legislativ in einem geregelt ist.

5. Zusammenfassung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass keineswegs völlig gesichert ist, dass durch Sondergesetze von bundesgesetzlich geregelten Abgaben weitgehend befreite Körperschaften wie die Verwertungsgesellschaften tatsächlich unter die durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 neu geregelte

beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art fallen. Geht man aber dennoch von einer derartigen Steuerpflicht aus, sprechen gute Gründe dafür, dass die in § 94 Z 6 EStG und § 21 Abs 2 KStG enthaltenen Ausnahmen für von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften für im Rahmen ihres ebenfalls steuerbefreiten Betriebs erzielten Kapitalerträge zum Tragen kommen können. Denn der Wortlaut und der Sinn der Vorschriften legt ihre Anwendung auf durch Sondergesetze befreite Körperschaften nahe. Folgt man dieser Auffassung nicht, erscheint die Abgabe einer Befreiungserklärung erwägenswert. Die seinerzeit geführten Diskussionen zur rechtlichen Relevanz der Abgabe einer Befreiungserklärung für befreite Körperschaften hätten dann für die sondergesetzlich befreiten Körperschaften heute wieder Bedeutung. Die Rechtsprechung wurde damals uneinheitlich interpretiert. Die Deutung, wonach die Abgabe einer Befreiungserklärung die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art für die von ihr erfassten Einkünfte gar nicht entstehen lässt, führt zwar zu nicht völlig befriedigenden Differenzierungen, befindet sich aber im Auslegungsspielraum.

57) Vgl Lindinger, taxlex 2007, 561.



Foto Doris Kucera

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Der Autor dankt Herrn Erich Schaffer, LL.B., für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungssapparats und der Fahnenkorrektur.

ÖStZ-Buchtip:

Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg)
Besteuerung von Kapitalvermögen
 Wien 2011, 576 Seiten
 Preis: 99,- €
 ISBN: 9783700749875



Mag. Daniel W. Blum
 Mag. Karoline Spies
 WU

■ ÖStZ 2012/865, 455

Zweifelsfragen zur Gesellschaftsteuer beim Anteilstausch

Wie vor kurzem gezeigt wurde,¹⁾ weisen die Befreiungsbestimmungen des österreichischen Rechts zur Gesellschaftsteuer Umsetzungslücken auf, und sind damit nicht in der Lage den Anforderungen der Kapitalansammlungs-RL (ursprünglich RL 69/335/EWG,²⁾ nunmehr RL 2008/7/EG³⁾) vollständig gerecht zu werden. Im Folgenden soll auf zwei weitere Zweifelsfragen des Anteilstausches im Detail eingegangen werden. Zunächst wird die Richtlinienkonformität der österreichischen Befreiungsbestimmungen in Hinblick auf die Einbringung eines Kapitalanteils in eine GmbH & Co KG beleuchtet. Im Anschluss wird der Frage nachgegangen, welche Bedeutung dem unionsrechtlichen Tatbestandsmerkmal der „zumindest teilweisen“ Gewährung von Anteilen zukommt.

1. Anteilstausch in der Kapitalansammlungs-RL

Die Zulässigkeit der Erhebung von indirekten Steuern auf die Zuführung von Kapital an Kapitalgesellschaften ist unions-

rechtlich durch die Kapitalansammlungs-RL determiniert. Art 4 Kapitalansammlungs-RL führt zwei als „Umstrukturierungen“ bezeichnete Tatbestände an, die nicht als Kapitalzuführungen gelten und somit gem Art 5 iVm Art 7 Kapitalansammlungs-RL keiner Gesellschaftsteuer unterworfen werden dürfen. Gemäß der Bestimmung des Art 4 Abs 1 lit a Kapitalansammlungs-RL, die durch die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 3 KVG in Österreich umgesetzt wurde, wird die Übertragung des gesamten Vermögens oder eines (Teil-)Betriebs auf eine Kapitalgesellschaft unter be-

1) Blum/Spies, Anteilstausch und Gesellschaftsteuer – richtlinienwidrige Umsetzung?, GES 2012, in Druck.
 2) Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), ABi Nr L 249 vom 3. 10. 1969.
 3) Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABi Nr L 46/11 vom 21. 2. 2008.