

TE Vwgh Erkenntnis 2014/12/18 2011/15/0144

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.12.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §1 Abs2 Z2;

KStG 1988 §2 Abs1;

KStG 1988 §2 Abs2;

KStG 1988 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des Bgesellschaft m.b.H. & Co KG in E, vertreten durch die Khüny-Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG Dr. Manfred Khüny in 6020 Innsbruck, Adamgasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 15. Juli 2011, Zi. RV/0168-I/08, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts (im Folgenden nur: Trägerkörperschaft), die mit 1. Jänner 2004 durch den Zusammenschluss regionaler Tourismusverbände errichtet wurde und von ihren Rechtsvorgängern Beteiligungen an der A KG, B KG und C KG übernommen hat. Geschäftsgegenstand der A KG im Streitzeitraum war der Betrieb eines Hallenbades samt Nebenanlagen. Die B KG verpachtete mehrere Skilifte an eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die C KG betrieb einen Sessellift. Die A KG und B KG erwirtschafteten 2005 Verluste, wohingegen aus der Beteiligung an der C KG (Beschwerdeführer) 2005 ein Gewinn resultierte.

Am 28. Februar 2007 brachte die Trägerkörperschaft beim Finanzamt eine Körperschaftsteuererklärung 2005 ein, in der sie die gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus den Beteiligungen an der A KG, B KG und C KG zusammenfasste. Solcherart ergaben sich für das Jahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von minus 52.398,50 EUR.

Mit zwei Körperschaftsteuerbescheiden vom 19. März 2008 (A KG und B KG) und einem Bescheid vom 25. März 2008

(C KG) erfasste das Finanzamt die Einkünfte aus den Kommanditbeteiligungen abweichend von der Erklärung gesondert, nämlich für die Beteiligung an der A KG (-158.951,14 EUR) und B KG (-2.856,43 EUR) Verluste und für die Beteiligung an der C KG einen Gewinn von 48.063,51 EUR.

Der Beschwerdeführer berief gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 25. März 2008 und rügte in der Berufung, das Finanzamt habe bei der Ermittlung des Einkommens den Freibetrag gemäß § 24 EStG 1988 nicht berücksichtigt. Weiters brachte er vor, dass die Beteiligung einer Körperschaft öffentlichen Rechts an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 als Betrieb gewerblicher Art gelte. Grundsätzlich sei jeder Betrieb gewerblicher Art ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt. Allerdings seien die Beteiligungen als einheitlicher Betrieb zusammenzufassen, wenn ein enger wirtschaftlich-technischer und organisatorischer Zusammenhang bestehe.

Die A KG, B KG und C KG seien regionale Tourismusbetriebe und die Beteiligungen seien zur Förderung des Tourismus in der Region eingegangen worden. Die Trägerkörperschaft sei an allen Komplementärgesellschaften beteiligt und könne aus der Gesellschafterstellung (Kommanditist und Gesellschafter der Komplementär GmbH) sowie als Geldgeber aktiv mitgestalten, nehme an Gesellschaftersitzungen teil und fördere Investitionen. Die Verwaltung der Beteiligungen erfolge einheitlich, das Interesse der Trägerkörperschaft sei bei allen Kommanditbeteiligungen dasselbe, Tourismusbetriebe und Infrastrukturprojekte für die Region aktiv zu fördern. Alle Kommanditbeteiligungen stellten somit regionale touristische Unternehmen dar, die von der Trägerkörperschaft einheitlich verwaltet würden. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 16. Jänner 1973, 1898-1902/71 die Zusammenfassung mehrerer verpachteter Gaststättenbetriebe anerkannt. "Der mit der Verpachtung von Betrieben verfolgte einheitliche Zweck der Vermögensnutzung rechtfertigt - jedenfalls bei der Verpachtung gleichartiger Betriebe - die Annahme einer - wirtschaftlich betrachtet - einheitlichen Kapitalnutzung." Die Trägerkörperschaft sei die Beteiligung an den regionalen Tourismusunternehmen eingegangen, um den Tourismus in der Region zu fördern. Die Beteiligungen stellten daher einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art dar. Die aus diesen Beteiligungen stammenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien zusammenzufassen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als sie das Einkommen 2005 mit 34.658,35 EUR festsetzte. Im Übrigen vertrat sie die Auffassung, dass die Systematik des § 2 KStG 1988 eine Zusammenfassung mehrerer Kommanditbeteiligungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu einem einheitlichen - nur aus solchen Beteiligungen bestehenden - Betrieb gewerblicher Art nicht zulasse.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde trägt im Wesentlichen vor, die Trägerkörperschaft sei in einer touristisch schwierigen Region tätig und beteilige sich an Infrastrukturprojekten wie Liften, Schwimmbädern und ähnlichem, wenn sich keine Investoren finden. Dadurch sei sie oft Gründungsgesellschafter bei Kommanditgesellschaft, wobei die Personen, die für die Trägerkörperschaft und die Kommanditgesellschaften handeln, oft dieselben seien. Die Trägerkörperschaft stelle daher das Musterbeispiel einer wirtschaftlichen Verflechtung (Förderung der Beteiligung und Förderung ihres Zweckes) dar. "Es erfolgt dadurch auf Ebene des Gesellschafters eine einheitliche Verwaltung, die Förderung von Infrastrukturprojekten in der Region." Nach § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gelte die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, als Betrieb gewerblicher Art. Aus dem Gesetzeswortlaut sei nicht ableitbar, dass jede Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft als eigener Betrieb gewerblicher Art gelte, weil der Gesetzgeber mit der Formulierung, wonach "die Beteiligung" einen Betrieb darstelle, nur habe verhindern wollen, dass erst ab der zweiten Beteiligung ein Betrieb gewerblicher Art vorliege.

Literaturmeinungen folgend sei daher eine Zusammenfassung mehrerer Mitunternehmerbeteiligungen als einheitlicher Betrieb möglich, wenn sie "innerhalb der Trägerkörperschaft einheitlich verwaltet werden".

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Aus der Selbständigkeitssifiktion

resultiert, dass ein Ergebnisausgleich zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht vorgenommen werden kann (vgl. Achatz in Achatz/Kirchmayer, KStG § 2 Tz 7).

In § 2 Abs. 1 KStG 1988 werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb ist nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technischwirtschaftliche Verflechtung besteht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 21. November 1991, 90/13/0098, und vom 28. Oktober 1997, 93/14/0224), sodass nach allgemeinem Ertragsteuerrecht eine einheitliche Einkunftsquelle vorliegt, oder wenn sich eine Zusammenfassung aus § 2 Abs. 3 KStG 1988 ergibt.

Darüber hinaus sieht § 2 Abs. 2 KStG 1988 Sonderformen von Betrieben gewerblicher Art, darunter die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit.), vor. Beteiligt sich demnach eine Körperschaft öffentlichen Rechts unmittelbar an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, liegt nach dem Gesetzeswortlaut ein Betrieb gewerblicher Art vor. Ausgehend davon stellt jede Beteiligung einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar. Da die Selbständigungsfiktion auch für Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gilt, bleibt für eine Zusammenfassung der Ergebnisanteile aus mehreren derartigen Beteiligungen kein Raum. Dass die hier in Rede stehenden Kommanditbeteiligungen einheitlich verwaltet worden sind, ändert daran nichts. Anderes würde gelten, wenn die Beteiligungen Betriebsvermögens eines (weiteren) Betriebes gewerblicher Art wären (vgl. z.B. Achatz in Achatz/Kirchmayer, KStG § 2 Tz 88, mwN).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 18. Dezember 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150144.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at