

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*Vertreter\*\*\*, über die Beschwerde vom 13. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18. Mai 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Durch Körperschaftssteuerbescheid 2015 vom 18.05.2017 (kurz: KStG-Bescheid 2015) bemaß das Finanzamt (kurz: FA) den Gesamtbetrag der aus Grundstücksveräußerungen bestehenden Einkünfte der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) mit EUR. 353.500,00 und setzte gemäß § 22 KStG 1988 eine Körperschaftssteuer (von 25%) iHv. EUR. 88.375,00 fest.

Dagegen erhob die Bf durch Ihre ausgewiesene Vertreterin mit Schreiben vom 07.06.2015, eingelangt beim FA am 22.06.2015, fristgerecht Beschwerde, mit der wesentlichen Begründung, dass es sich bei der Veräußerung der vom KStG Bescheid 2015 erfassten Grundstücke um Grundstücke aus dem Betriebsvermögen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes (iSd. § 45 Abs. 2 BAO) der Bf handle, weswegen die Grundstücksveräußerungen als ertragssteuerfrei zu qualifizieren- und die Einkünfte daraus mit EUR. 0,00 zu bemessen seien. Ohne Veräußerung der Grundstücke könne der Verein seinen gemeinnützigen Vereinszweck nicht erfüllen. Dementsprechend sei bereits im Jahr 2002 die Ansiedlung des \*\*\*1\*\*\*-Gymnasiums in \*\*\*2\*\*\* finanziell unterstützt worden. Zur Zwischenfinanzierung sei ein Bankkredit aufgenommen worden. Von diesem Zeitpunkt an sei ein Käufer für die

(verfahrensgegenständlichen) Grundstücke gesucht worden. Bis zur Realisierung des Veräußerungserlöses hätten die Grundstücke als Sicherstellung des Bankkredites gedient. Ein Teil des Veräußerungserlöses sei zur Rückzahlung des Bankkredites verwendet worden; der verbleibende Teil des Verkaufserlöses werde bis zur Förderung und Unterstützung der nächsten dem Vereinszweck entsprechenden Projekte angelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung (kurz: BVE) vom 03.07.2017 wies das FA die erhobene Beschwerde als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung (vom 03.07.2017) führte das FA unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu im Wesentlichen aus, dass die dem KSt-Bescheid 2015 zugrundeliegenden verfahrensgegenständlichen Grundstücksveräußerungen nicht als „unentbehrlicher Hilfsbetrieb“ iSd. § 45 Abs. 2 BAO zu qualifizieren sei. Somit liege kein dem KSt-Bescheid 2015 entgegenhaltbarer Steuerbefreiungsgrund vor.

Mit Vorlageantrag vom 26.07.2015, eingelangt beim FA am 07.10.2015, beantragte die Vertreterin der Bf die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die Bf hat laut § 1 der aktenkundigen Vereinsstatuten (**kurz: VS**) ihren Sitz in \*\*\*2\*\*\*. Gemäß den Vereinszweck festlegenden **§ 2 der VS** ist der Verein, *dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, eine Vereinigung zur Förderung und Unterstützung gemeinnütziger, sozialer und kommunaler Einrichtungen und Tätigkeiten in \*\*\*2\*\*\*.*

Der **Vereinszweck** soll gemäß **§ 3 Z. 1 VS** durch die in den folgenden Absätzen angeführten **ideellen und materiellen Mittel** erreicht werden.

Laut **§ 3 Z. 2 VS** dienen als **ideelle Mittel** alle Maßnahmen, welche dem Vereinszweck dienen, dies können sein:

- a) *Versammlungen und Organisationen von Veranstaltungen mit örtlichen Betrieben, Vereinen u/oder der politischen Gemeinde.*
- b) *Unterstützung von Studien und wissenschaftlichen Arbeiten, die den Markt Strasswalchen und seine Entwicklung betreffen.*

Die erforderlichen **materiellen Mittel** können gemäß **§ 3 Z. 3 VS** aufgebracht werden durch:

- a) *Beitriffsgebühren und/oder Mitgliederbeiträge*
- b) *Erträge aus den derzeitigen Vermögensteilen*
- c) *Erträge aus Veranstaltungen*

- d) Erträge aus Zuwendungen der Gemeinde
- e) freiwillige Spenden
- f) Zuwendungen aus Schenkungen oder Vermächtnissen
- g) Außerordentliche Erträge die durch lit. (a- f) nicht erfasst sind

Bis zum abgewickelten Verkauf der **verfahrensgegenständlichen Liegenschaft KG \*\*\*3\*\*\*** – auf Grund zweier jeweils vom 23.01.2013 abgeschlossener (im nächsten Absatz genau beschriebener) Kaufverträge – gehörte diese Liegenschaft zum Betriebsvermögen der Bf. Die verkauften Liegenschaftsanteile sind laut vorliegenden Flächenwidmungsplänen **seit 1972** als **Bauland** (erweitertes Wohnbaugebiet) ausgewiesen.

#### Kaufvertrag 1:

Aufgrund des am 23.01.2013 abgeschlossenen Kaufvertrages von **Grundstücken** (betreffend die vom 08.03.2012 zu GZ \*\*\*4\*\*\*) **der Liegenschaft KG \*\*\*3\*\*\***, zwischen der Bf als Verkäufer und der \*\*\*5\*\*\* GmbH (FN \*\*\*6\*\*\*) sowie der \*\*\*7\*\*\* GmbH (FN \*\*\*8\*\*\*) beide als Käufer, erfolgte die **Kaufpreiszahlung iHv. EUR. 1.525.000,00** an die Bf anhand dreier – in der folgenden Tabelle ersichtlichen – Zahlungstranchen. Zur Ermittlung der Immobilienertragssteuer legte das FA die Anschaffungskosten der kaufgegenständlichen Grundstücke (als „**Altgrundstücke**“ gem. § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988) mit 86% des Veräußerungserlöses fest, sodass sich diesbezüglich für die Gewinnermittlung des KSt-Bescheid 2015 folgendes Bild ergibt:

|                               |                                            |
|-------------------------------|--------------------------------------------|
| <b>Kaufpreis lt. KV</b>       | <b>EUR. 1.525.000,00</b>                   |
| <b>Anschaffungskosten 86%</b> | <b>-1.311.500,00</b>                       |
| Zufluss 07.08.2013            | 500.000,00                                 |
| Summe 2013                    | -811.500,00                                |
| Zufluss 13.03.2014            | 500.000,00                                 |
| Summe 2014                    | -311.500,00                                |
| Zufluss 22.10.2015            | 525.000,00                                 |
| <b>Summe 2015</b>             | <b>Veräußerungsgewinn: EUR. 213.500,00</b> |

**Kaufvertrag 2:**

Aufgrund des Kaufvertrages **von Grundstücken** der **Liegenschaft KG \*\*\*3\*\*\*** zwischen der Bf als Verkäufer und dem „\*\*\*9\*\*\*“ als Käufer, erfolgte die **Kaufpreiszahlung iHv. EUR.**

**1.000.000,00** an die Bf anhand zweier – in der folgenden Tabelle ersichtlichen – Zahlungstranchen. Zur Ermittlung der Immobilienertragssteuer legte das FA die Anschaffungskosten der kaufgegenständlichen Grundstücke (als „**Altgrundstücke**“ gem. § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988) mit 86% des Veräußerungserlöses fest, sodass sich diesbezüglich für die Gewinnermittlung des KSt-Bescheid 2015 folgendes Bild ergibt:

|                           |                                            |
|---------------------------|--------------------------------------------|
| <b>Kaufpreis lt. KV</b>   | <b>EUR. 1.000.000,00</b>                   |
| <b>Anschaffungskosten</b> | <b>-860.000,00</b>                         |
| Zufluss 05.07.2013        | 560.000,00                                 |
| Summe 2013                | -300.000,00                                |
| Zufluss 05.02.2015        | 440.000,00                                 |
| <b>Summe 2015</b>         | <b>Veräußerungsgewinn: EUR. 140.000,00</b> |

**Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen 2015:**

Die Bf erzielte somit im Jahr 2015 aus dem Verkauf der angeführten Liegenschaften Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen iHv. insgesamt EUR. 353.500,00 (EUR. 213.500,00 + EUR. 140.000,00). Das FA setzte folglich im KSt-Bescheid 2015 – unter Heranziehung eines Steuersatzes von 25% – für die Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen eine Körperschaftssteuer iHv. EUR. 88.375,00 fest.

**2. Beweiswürdigung**

Der dargestellte Sachverhalt, den das BFG als erwiesen annimmt, ergibt sich aus den Verwaltungsakten, dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und den vorgelegten Unterlagen, aus den Inhalten der Datenbanken der Finanzverwaltung sowie aus der Zusammenschau mit dem Akt betreffend Einkommensteuer 2013. Dieser Sachverhalt ist nicht strittig.

**3. Rechtsgrundlagen und Erwägungen****Zu Spruchpunkt I (Abweisung)**

**§ 1 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetzes 1988 in der maßgebenden Fassung):**

**(1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.**

**(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:**

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

**(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:**

3. **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**. Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.

**§ 5 KStG 1988:**

Von der **unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht** sind **befreit**:

6. **Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2**, die der **Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke** nach Maßgabe der **§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen**.

**§ 21 Abs. 3 KStG 1988:**

Bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht unter sinngemäßer Anwendung von Abs. 2 auch auf:

4. Einkünfte aus **privaten Grundstücksveräußerungen** gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988. Die §§ 30b und 30c des Einkommensteuergesetzes 1988 sind sinngemäß anzuwenden.

**§ 22 Abs. 1 KStG 1988:**

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.

**§ 30 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommenssteuergesetzes 1988 in der maßgebenden Fassung):**

**Private Grundstücksveräußerungen** sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der **Begriff des Grundstückes** umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf

den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

**§ 30 Abs. 4 EStG 1988 besagt:**

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfungen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. ...
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

...

**§ 31 BAO (Bundesabgabenordnung 1961 in der maßgebenden Fassung):**

Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, ist **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgeht.

**§ 32 BAO:**

**Vermögensverwaltung** im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

**§ 34 Satz 1 BAO:**

**Die Begünstigungen**, die bei Betätigung für **gemeinnützige**, mildtätige oder kirchliche **Zwecke** auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die **Voraussetzungen** geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemäß **§ 35 Abs. 1 BAO** sind solche Zwecke **gemeinnützig**, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Nach **§ 35 Abs. 2 Satz 1 BAO** liegt eine **Förderung der Allgemeinheit** nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellen Gebiet nützt.

Laut **§ 39 BAO** liegt **ausschließliche Förderung** vor, wenn ua. folgende Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.

**§ 40 Abs. 1 BAO** zufolge liegt unmittelbare Förderung vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

**Gemäß § 41 Abs. 1 erster Halbsatz BAO** muss die **Satzung der Körperschaft** eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben.

**§ 45 Abs. 1 BAO:**

**Unterhält eine Körperschaft**, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31)**, so ist sie **nur hinsichtlich** dieses **Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt**. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

**§ 45 Abs. 2 BAO:**

Die **Abgabepflicht** hinsichtlich des **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn** dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes **unentbehrlicher Hilfsbetrieb** darstellt. Dies trifft zu, **wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:**

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

**§ 45 Abs. 3 BAO:**

*Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.*

**§ 44 Abs. 1 BAO:**

*Einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, kommt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.*

**Bezogen auf den Beschwerdefall bedeutet dies:**

**Unstrittig ist**, dass es sich bei der Bf um eine begünstigte gemeinnützige Körperschaft iSd. § 34 Abs. 1 BAO handelt, deren Satzung und tatsächliche Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der in den Vereinsstatuten genannten gemeinnützigen Zwecke – nämlich der Förderung und Unterstützung gemeinnütziger, sozialer und kommunaler Einrichtungen und Tätigkeiten in **\*\*\*2\*\*\*** – dient, weshalb eine Detailprüfung dahingehend (ua. im Sinne der oben zitierten §§ 34 Abs. 1, 35, 39, 40 Abs. 1, 41 Abs. 1 BAO) unterbleiben kann.

**In Streit gestellt ist, ob die Grundstücksveräußerungen – wie von der Bf vorgebracht – eine begünstigte steuerfreie Betätigung im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd. § 45 Abs. 2 BAO darstellen.**

Wegen ihrer Eigenschaft als gemeinnützige Körperschaft iSd. § 34 Abs. 1 BAO ist die Bf als Verein (§ 1 Abs. 2 Z. 1 KStG: juristische Person des privaten Rechts) gemäß § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht befreit.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 3 KStG ist die Bf mit ihren Einkünften gemäß § 21 Abs. 2 und 3 KStG beschränkt körperschaftssteuerpflichtig.

Nach § 21 Abs. 3 Z. 4 KStG unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 der beschränkten Körperschaftssteuerpflicht.

Bei den verfahrensgegenständlichen Grundstücksveräußerungen handelt es sich (kraft § 21 Abs. 3 Z. 4 KStG) unzweifelhaft um „Private Grundstücksveräußerungen“ iSd. des oben zitierten § 30 Abs. 1 EStG. Die betreffenden Grundstücke sind als „Altgrundstücke“ iSd. § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG zu qualifizieren, da diese aktenkundig vor dem 31.03.2002 von der Bf angeschafft wurden und somit am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, weshalb die Einkünfte aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten zu bemessen sind. Mit Verweis auf die erhobenen Sachverhaltsfeststellungen errechnen sich die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen folgendermaßen:

|                    |                      |                                                                       |
|--------------------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| Kaufvertrag 1:     | EUR.<br>1.525.000,00 | Unterschiedsbetrag gem.<br>§ 30 Abs. 4 Z. 2 EStG:.....EUR. 213.500,00 |
| Kaufvertrag 2:     | EUR.<br>1.000.000,00 | Unterschiedsbetrag gem.<br>§ 30 Abs. 4 Z. 2 EStG:.....EUR. 140.000,00 |
| Veräußerungserlös: | EUR.<br>2.525.000,00 | Einkünfte aus<br>Grundstückveräußerungen:..... EUR. 353.500,00        |

Zusammenfassend unterliegt die beschränkt körperschaftssteuerpflichtige Bf nach dem Körperschaftsteuergesetz (gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988) für das Jahr 2015 grundsätzlich mit ihren Einkünften aus den verfahrensgegenständlichen „Privaten Grundstücksveräußerungen“ (§ 21 Abs. 3 Z. 4 KStG iVm. § 30 EStG) iHv. EUR. 353.500,00 einer Körperschaftsteuer iHv. 25% (also EUR. 88.375,00).

**Wegen ihrer Eigenschaft als gemeinnützige Körperschaft** (iSd. § 34 Abs. 1 BAO) **ist allerdings zu prüfen**, ob die **BAO Begünstigungen für die Bf** hinsichtlich der beschränkten (im gerade aufgezeigten Zwischenergebnis dargestellten) Körperschaftssteuerpflicht betreffend die Einkünfte aus „Privaten Grundstücksveräußerungen“ **vorsieht**.

**Nach § 31 BAO** handelt es sich bei den verfahrensgegenständlichen Grundstücksveräußerungen dem Grunde nach um eine selbständige und nachhaltige Betätigung der Bf. Dadurch erzielte diese - dem Jahr 2015 zuzurechnende - beträchtliche Einnahmen (iHv. EUR. 353.500,00) welche unzweifelhaft über den Rahmen einer (bloßen) Vermögensverwaltung (siehe § 32 BAO) hinausgingen und somit - im Übrigen unstrittig - einen **wirtschaftlicheren Geschäftsbetrieb** begründeten (dazu: Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 31).

**Nach § 45 Abs. 2 BAO entfällt die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes**, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes **unentbehrlicher Hilfsbetrieb** darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

7. *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.*
8. *Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.*
9. *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.*

Die in § 45 Abs. 2 lit. a bis c BAO genannten **Voraussetzungen** müssen **kumulativ** vorliegen. Fehlt eine der genannten Voraussetzungen, liegt kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd Gesetzes vor (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 45, I. Unentbehrliche Hilfsbetriebe [§ 45 Abs 2, Rz 1]).

Nach der **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes** „*ist ein **unentbehrlicher Hilfsbetrieb nur dann anzunehmen**, wenn die Tätigkeit für sich (und nicht die Erwirtschaftung von Überschüssen aus wirtschaftlichen Betätigungen) die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die (allenfalls betriebsähnliche) Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht. Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb voneinander nicht trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann*“ (VwGH 27.9.2000, 98/14/0227).

VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037: „*Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt nur dann vor, wenn er im begünstigten Zweck Deckung findet, also in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Zweck steht. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.*“

Entgegen der Ansicht der Bf handelt es sich (unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) beim vorliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (in der Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Grundstücke) nicht um eine Betätigung im Sinne eines „unentbehrlichen Hilfsbetriebes“, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Bf weder die Tatbestandsvoraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit a BAO noch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit b BAO erfüllt.

#### **Zum Fehlen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit. a BAO:**

Auch wenn außer Zweifel steht, dass die aus den Grundstücksveräußerungen entstandenen Einkünfte dem gemeinnützigen Vereinszweck (indirekt) zu Gute kommen sollen – indem die Bf glaubhaft ausführt, diese Geldmittel in Zukunft dem begünstigten Vereinszweck zu widmen –, handelt es sich bei den betreffenden Veräußerungs- bzw. Verkaufsvorgängen jedenfalls nicht um Tätigkeiten, die eine unmittelbare Erfüllung des ideellen (begünstigten) Vereinszweckes darstellen. Dementsprechend liefern die dem vorliegenden Verfahren zugrundeliegende Akten keine substantiierten Anhaltspunkte dahingehend, dass der gemäß § 2 der Vereinsstatuten gemeinnützige Vereinszweck mit dem Geschäftsbetrieb der verfahrensbetreffenden Grundstücksveräußerungen unmittelbar (iSd. oben zitierten Rechtsprechung des VwGH) umgesetzt worden wäre bzw. im begünstigten Zweck Deckung fand, indem dadurch „*gemeinnützige, soziale oder kommunale Einrichtungen und Tätigkeiten in \*\*\*\*2\*\*\*\**“ gefördert oder unterstützt worden wären.

Wenn die Vertreterin der Bf bspw. im aktenkundigen Schreiben vom 06.06.2014 vorbringt, dass die Bf mit den im Jahr 2013 verkauften Grundstücken an das „*\*\*\*9\*\*\**“ darauf abstellte,

den gemeinnützigen Vereinszweck zu erfüllen, da auf diesen Grundstücken eine „Wohnanlage“ errichtet werde, ist wie folgt entgegenzuhalten und zu konkretisieren: Die hohen erzielten Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der verfahrensgegenständlichen Grundstücke (einschließlich der Grundstücksverkäufe an das \*\*\*9\*\*\*), untermauern, dass die Bf anhand ihres **Geschäftsbetriebes** zunächst die **Grundstücke** als „**Geldbeschaffungsquelle**“ zu veräußern beabsichtigte und in der Folge auch veräußerte, um in einem nächsten Schritt diese Veräußerungserlöse **für die Erfüllung des begünstigten Vereinszweckes einzusetzen**.

Mit den Veräußerungsvorgängen selbst erfolgte gerade keine unmittelbare Umsetzung des begünstigten Vereinszweckes.

Dies – ungeachtet der Frage, ob die Grundstückskäufer überhaupt eine gemäß § 2 der Vereinsstatuten der Bf gemeinnützige, soziale oder kommunale Einrichtungen darstellen bzw. solche Tätigkeiten in der Gemeinde \*\*\*2\*\*\* entfalten – alleine deshalb, weil die aktenkundig von der Bf aus wirtschaftlichen Interessen betriebenen Grundstücksveräußerungen als solche keine gemeinnützige Betätigung im Sinne einer Unterstützung/Förderung der Grundstückskäufer darstellen.

#### **Zum Fehlen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit. b BAO:**

Gemäß **§ 3 Z. 3** der **VS** können die **materiellen Mittel** zur Erreichung des Vereinszweckes aufgebracht werden durch: *„Beitrittsgebühren und/oder Mitgliederbeiträge; Erträge aus den derzeitigen Vermögensteilen; Erträge aus Veranstaltungen; Erträge aus Zuwendungen der Gemeinde; freiwillige Spenden; Zuwendungen aus Schenkungen oder Vermächtnissen; und durch sonstige Außerordentliche Erträge“*.

Die Bf stützt sich darauf, dass der gemeinnützige Vereinszweck ohne die Veräußerungen der verfahrensgegenständlichen Grundstücke – als „Erträge aus den derzeitigen Vermögensteilen“ gemäß § 3 Z. 3 lit. b der VS – nicht erfüllt werden könne.

Dem ist einerseits entgegenzuhalten, dass unter *„Erträge aus derzeitigen Vermögensteilen“* (§ 3 Z 3 lit. b VS ) aufgrund der Formulierung laufende Erträge zu verstehen sind.

Veräußerungserlöse aus Grundstücksverkäufen sind in der Aufzählung der materiellen Mittel nicht eigens genannt.

Andererseits aber ist festzuhalten, dass, selbst wenn man die verfahrensgegenständlichen Grundstücksveräußerungen als geeignetes materielles Mittel zur Erreichung des ideellen Vereinszweckes anerkennen würde, unter Verweis auf die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.9.2000, 98/14/0227) nicht viel gewonnen wäre, da die Grundstücksveräußerungen lediglich eines der in den Vereinsstatuten genannten materiellen Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Vereinszweckes darstellen würde.

**Mangels Vorliegens eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes** iSd. § 45 Abs. 2 BAO ist im Folgenden zu untersuchen, ob es sich beim gegenständlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen „**entbehrlichen Hilfsbetrieb**“ iSd. **§ 45 Abs. 1 BAO** handelt:

Demgemäß ist eine Körperschaft, die einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (§ 31 BAO) unterhält und im übrigen die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllt, **nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig**, wenn er sich als **Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke** darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen.

**Nach der Rechtsprechung des VwGH „sind entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 1 BAO solche, die in ihrer Gesamtheit auf die Förderung der begünstigten Ziele der Körperschaft eingestellt sind, wobei der ideelle Vereinszweck auch anders als durch diese betriebliche Tätigkeit erreicht werden kann. Sie dienen den begünstigten Zwecken, ohne vom ideellen Zweck mitumfasst zu sein. Betriebe dieser Art dürfen nicht zum bloßen Erwirtschaften von Einnahmen oder von sonstigen wirtschaftlichen Vorteilen um ihrer selbst willen geführt werden; der Betrieb muss solcherart den gemeinnützigen Bereich nicht nur materiell, sondern auch ideell unmittelbar einsichtig fördern“** (VwGH 27.9.2000, 98/14/0027; vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 45, II. Entbehrliche Hilfsbetriebe [§ 45 Abs 1, Rz 5]).

Der umschriebene Geschäftsbetrieb der Bf ist nach dem Wortlaut des § 45 Abs. 1 BAO (sowie im Sinne der gerade eben zitierten Rechtsprechung) zweifelsfrei als **entbehrlicher Hilfsbetrieb** zu qualifizieren. Tatbestandsmäßig stellt der in Grundstücksveräußerungen bestehende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein geeignetes Mittel dar, den erörterten gemeinnützigen Vereinszweck anhand der dadurch lukrierten Veräußerungserlöse nachhaltig zu fördern, sprich zu erfüllen. Durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb treten auch keine gesetzlichen bzw. satzungsmäßigen (vereinsstatutenmäßigen) Abweichungen der festgelegten (gemeinnützigen) Zwecke ein und **dienen die erzielten Veräußerungserlöse/Überschüsse** aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – wie von der Bf glaubhaft gemacht – ausschließlich (statutengemäß) **den anerkannten gemeinnützigen Zwecken**.

**Zusammengefasst** ist die Bf mit ihren vorliegenden Grundstücksveräußerungseinkünften (als entbehrlicher Hilfsbetrieb iSd. § 45 Abs. 1 BAO) abgabepflichtig. Es liegt somit kein Steuerbefreiungsgrund für die von der Bf erzielten beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte aus „Privaten Grundstücksveräußerungen“ iSd. § 30 EStG vor.

Die durch das FA mittels Körperschaftssteuerbescheid 2015 erhobene Besteuerung der verfahrensgegenständlichen Grundstücksveräußerungseinkünfte erfolgte somit zu Recht.

### **Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht dem Gesetzeswortlaut und der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 28. Juni 2021