

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Grossgut-Palotás in der Beschwerdesache ***Bf2***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 5. August 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. Juli 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkünfte iSd § 30/3 EStG	1.301.229,69 €	Körperschaftsteuer	325.307,42 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten ist der Körperschaftsteuerbescheid 2014.

Da im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2002 bis 2004 die Betätigung der Beschwerdeführerin als ertragsteuerliche Liebhaberei qualifiziert worden war, erfolgte in den Folgejahren bis 2010 keine Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen. Die – lt. Beschwerdeführerin irrtümlich – für 2011 und 2012 eingereichten Abgabeerklärungen wurden zunächst erklärungsgemäß veranlagt (Bescheide vom 20.6.2012, 12.6.2013). Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2008 bis 2013 stellte die Betriebsprüferin fest, dass

die Verkäufe ua. im Rahmen von Flurbereinigungsverfahren diverser Liegenschaften 2012 und 2013 der Immobilienertragsteuer zu unterziehen seien (Bescheide vom 7.11.2014, 2.12.2014). Die dagegen erhobene Beschwerde vom 15.12.2014 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15.10.2021, RV/5100451/2015, erledigt.

Die Beschwerdeführerin beantragte für das Jahr 2014, die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer zu veranlagern und wies darauf hin, dass die Einreichung einer Körperschaftsteuererklärung (K 1) in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Besprechungsprogramm vom 9.10.2014 Pkt. 4) zukünftig unterbleibe; weiters übermittelte sie eine „Aufstellung Immobilienverkäufe 2014“ und verwies hinsichtlich der von ihr vertretenen Rechtsansicht auf die detaillierte Argumentation in der am 15.12.2014 eingebrachten Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013.

Das Finanzamt erließ auf Basis der dem Antrag auf Veranlagung der Körperschaftsteuer 2014 beigelegten Aufstellung der Immobilienverkäufe den Körperschaftsteuerbescheid 2014, in dem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.750.624,90 € veranlagte (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid vom 22.7.2015).

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 5.8.2015 Beschwerde und beantragte, die Körperschaftsteuer 2014 mit 1.750,00 € festzusetzen und die Abgabennachforderung mit 0,00 € vorzuschreiben; auf die näheren Ausführungen in der Beschwerdeschrift wird verwiesen. Gleichzeitig beantragte sie das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO.

Mit Vorlagebericht vom 12.10.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2014 bis 2017 erfolgte eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer aufgrund nicht in richtiger Höhe erklärter Anschaffungskosten (Pkt. 1. des Besprechungsprogramms vom 7.12.2018 – Berechnungsblatt).

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 18.10.2021, RV/5101702/2015, bei der Frage, ob seit Inkrafttreten des § 30 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012 die Veräußerung von Grundstücken, die wegen Liebhaberei nicht zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehörten, einer Besteuerung unterliege, entschieden, dass bei einer Kapitalgesellschaft für eine Aufteilung in zwei Einkunftsarten wie im außerbetrieblichen Bereich einer natürlichen Person kein Raum bleibe; es könnten daher keine außerbetrieblichen Einkünfte vorliegen, weshalb § 30 EStG 1988 nicht anwendbar sei; es sei von einer von vornherein nicht anzuerkennenden Einkunftsquelle auszugehen; die Veräußerung der Liegenschaften sei somit

nicht steuerbar. Hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes und der näheren Begründung wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 25.5.2022, Ra 2022/15/0009 bis 0011, obiges Erkenntnis die Anwendbarkeit des § 30 EStG 1988 betreffend wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Kapitalgesellschaft, deren Geschäftstätigkeit sich als Immobilienverwaltungsbetrieb darstellt. Aufgrund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2002 bis 2004 erfolgte ertragsteuerlich eine Qualifizierung als Liebhabereibetrieb. Diese Rechtsansicht wurde in den Folge-Betriebsprüfungen über die Zeiträume 2005 bis 2007 und 2008 bis 2013 übernommen.

Während des gesamten Zeitraumes seit Errichtung der LIG wurden Grundstücksverkäufe und Flurbereinigungsverfahren durchgeführt – so auch im Jahr 2014. (Beilage zum Antrag auf Veranlagung vom 11.6.2015).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt hinsichtlich der Grundstücksverkäufe ist unstrittig; es handelt sich um eine reine Rechtsfrage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Das Finanzamt erließ den angefochtenen Bescheid zunächst vorläufig.

Gemäß § 200 Abs. 1 1. Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Unstrittig ist das Vorliegen ertragsteuerlicher Liebhaberei im Rahmen des Immobilienverwaltungsbetriebes. Strittig ist, ob seit Inkrafttreten des § 30 EStG 1988 idGF die Grundstücksveräußerungen einer Besteuerung unterliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in oben zitiertem Erkenntnis ausgeführt:

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 stellen ua. bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb dar. Gemäß § 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 sind die §§ 30b und 30c EStG 1988 ua. auf Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z 1, sofern diese unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, nicht anzuwenden.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl Nr. 33/1993 (Liebhabereiverordnung – LVO) ist auch zu § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergangen und gilt demnach auch für die der Körperschaftsteuer unterliegende Rechtssubjekte.

Im Revisionsfall ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Vermietungstätigkeit der Mitbeteiligten seit ihrer Gründung ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen war. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass bei der Liebhabereibeurteilung (einer Vermietung) auf Ebene der Kapitalgesellschaft auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn der Einkunftsquelle zu berücksichtigen sei; stelle die Vermietungstätigkeit unter Einbezug eines allfälligen Veräußerungsgewinns Liebhaberei dar, sei die Veräußerung der Grundstücke ebenfalls als Teil der Liebhaberei zu qualifizieren und damit steuerneutral.

Dazu ist zunächst auf die – bereits zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangene – Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegenden Körperschaften zu verweisen, wonach bei der Prüfung, ob die Immobilienvermietung einer GmbH Liebhaberei darstellt, Veräußerungsgewinne – obwohl bei der GmbH grundsätzlich steuerpflichtig – nur dann in die Prognoserechnung iSd § 2 Abs. 3 oder 4 LVO einzubeziehen sind, wenn bereits eindeutige Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt worden sind (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140). Wie diesem Erkenntnis zu entnehmen ist, kann ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn nicht in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die Neufassung des § 30 EStG 1988 (mit dem 1. StabG 2012) nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Anders als bei der Einkommensteuer, bei der die Einkünfte aus Überlassung einer Liegenschaft und aus deren Veräußerung unterschiedliche Einkunftsarten darstellen, die einem jeweils anderen Besteuerungsregime unterliegen, bewirkt zwar § 7 Abs. 3 KStG 1988 bei den dieser Vorschrift unterliegenden Körperschaften, dass alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, also keine Unterscheidung in Einkünfte aus der Überlassung und solche aus

der Veräußerung von Wirtschaftsgütern erfolgt und derselbe Steuersatz anzuwenden ist. Deshalb kann bei solchen Körperschaften auch eine Veräußerung der Liegenschaft grundsätzlich bei der Prognoserechnung für die Liebhaberei berücksichtigt werden. § 2 Abs. 3 LVO sieht wie § 2 Abs. 4 LVO aber vor, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu beurteilen ist, sodass Umstände, die nur allenfalls oder nach Ablauf der in § 2 Abs. 3 oder 4 LVO angesprochenen absehbaren Zeiträume eintreten könnten, nicht zu berücksichtigen sind (vgl. erneut VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140). Bei § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegenden Körperschaften – wie der Revisionswerberin – können daher weiterhin jene Veräußerungen, die konkret und nachweislich innerhalb der absehbaren Zeiträume des § 2 Abs. 3 oder 4 LVO vorgenommen werden sollen oder worden sind, in die nach diesen Bestimmungen vorzunehmende Prognose, aufgrund derer die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung beurteilt wird, einbezogen werden.

Ob gegenständlich tatsächlich – wie vom Bundesfinanzgericht angenommen – ein solcher Fall vorliegt, bei welchem eine Immobilienveräußerung (weil tatsächlich vorgenommen bzw. konkret nachweisbar innerhalb des absehbaren Zeitraumes geplant) in die Liebhabereibeurteilung der laufenden Bewirtschaftung (Vermietung) der Immobilien (Prognoserechnung iSd des § 2 Abs. 3 LVO) einzubeziehen war (bzw. einbezogen wurde), vermag der Verwaltungsgerichtshof mangels entsprechender Darstellung der für die Liebhabereibeurteilung relevanten Sachverhaltsgrundlage durch das Bundesfinanzgericht nicht zu beurteilen. Selbst wenn ein solcher Fall vorliegen sollte und im Ergebnis dennoch von Liebhaberei auszugehen war – eine solche Beurteilung liegt dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde – bewirkt allerdings die Einbeziehung der konkret geplanten Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung nicht, dass die Liegenschaftsveräußerung nicht nach § 7 Abs. 2 iVm § 30 EStG 1988 zu erfassen wäre. Die Liebhabereibeurteilung hat vielmehr nur zur Folge, dass die Grundstücke nicht im Betriebsvermögen, sondern im außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft gehalten werden (vgl. VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030).

Wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegende Körperschaften keine Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 erzielen können, ist darauf zu verweisen, dass durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 die Regelung des § 30 EStG 1988 auch für Körperschaften anwendbar ist und § 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 nur die Anwendbarkeit der §§ 30b und 30c EStG 1988 (auf Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988) ausschließt. Der Tatbestand des § 30 EStG 1988 erfasst Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Darunter fällt – im Hinblick auf § 7 Abs. 2 KStG 1988 – auch die Veräußerung von Grundstücken, die sich im außerbetrieblichen Vermögen einer Körperschaft befinden.

§ 30 EStG 1988 setzt voraus, dass das Grundstück nicht zum Betriebsvermögen zählt, aber nicht, dass das veräußerte Grundstück zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte verwendet

wurde. Der Tatbestand des § 30 EStG 1988 erfasst unzweifelhaft auch die Veräußerung von solchen – nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden – Immobilien, die nicht der Einkünfteerzielung gedient haben. Solcherart kommt es auch nicht darauf an, ob die laufende Bewirtschaftung (insbesondere Vermietung) der Immobilie – vor ihrer Veräußerung – ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen war.

Steuerbefreiungen ergeben sich insbesondere aus § 30 Abs. 2 EStG 1988. Dass im Revisionsfall eine Steuerbefreiungsbestimmung anwendbar war, wurde nicht festgestellt.

Auch die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 bedeutet nicht, dass die Anwendbarkeit von § 30 EStG 1988 verhindert wird, weil diese Regelung lediglich vorsieht, dass „alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988)“ einer von § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfassten Körperschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Dies schließt die Anwendbarkeit des § 30 EStG 1988 (auf der Grundlage des § 7 Abs. 2 KStG 1988) nicht aus, sondern bewirkt nur, dass die Einkünfte in einem solchen Fall zwar gemäß § 30 EStG 1988 – unter Beachtung des § 12 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 – zu ermitteln, aber als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern sind.

Werden neben den gegenständlichen Einkünften iSd § 30 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 andere Einkünfte erzielt, ist zu beachten: Die Option zu Regelbesteuerung nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 hat grundsätzlich (neben der Anwendbarkeit des Tarifs nach § 33 EStG 1988 bei Einkommensteuersubjekten) zur Folge, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht mehr zur Anwendung kommt und dass Verluste aus einer anderen Einkunftsquelle sowie Verlustvorträge mit den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnet werden können (vgl. *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167, 170; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 30a Rz 8; *Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁷, § 30a Tz 17). Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 findet aber – wie erwähnt – aufgrund des letzten Satzes dieser Bestimmung bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften von vornherein keine Anwendung. Vor dem Hintergrund des linearen Körperschaftsteuersatzes und im Hinblick auf § 12 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 ist davon auszugehen, dass es bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften eine allfällige Verrechnung positiver Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Verlusten aus Gewerbebetrieb sowie Verlustvorträgen nicht eines gesonderten Antrages nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 bedarf; vielmehr kann in einem solchen Fall die Regelbesteuerungsoption unterstellt werden.

Weil das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass § 30 EStG 1988 in Bezug auf außerbetriebliches Vermögen von Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht anwendbar wäre, hat es die Rechtslage verkannt.

Entsprechend der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich folgende Berechnung der Immobilienertragssteuer gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Anlage 1 der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25.5.2023):

2014

Liegenschaft	Verkaufspreis	Anschaffungskosten (§ 30/3 EStG)	Jahr der Anschaffung	Einkünfte (§ 30/3 EStG)	ImmoEST
Tennisanlage L, H-Straße	3.180.000 €	1.357.300 €	2004	1.822.700 €	455.675 €
LG R, Teilfläche	200.000 €	660.322,49 €	2004	-460.322,49 €	-115.080,62 €
SM O, Teilfläche	149.632 €	194.156,10 €	2002	-44.524,10 €	-11.131,03 €
H-Straße 22a; Teilfläche	157.000 €	189.427,85 €	2003	-32.427,85 €	-8.106,96 €
LG K, Teilfläche	22.750 €	6.955,87 €	2004	15.804,13 €	3.951,03 €
				1.301.229,69 €	325.307,42 €

Die Stellungnahme vom 25.5.2023 wurde der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 31.5.2023 zur Kenntnis gebracht. Mit Schreiben vom 29.6.2023 schloss sich die Beschwerdeführerin der in Anlage 1 dargestellten Berechnungssystematik für die Berechnung der Immobilienertragssteuer an.

Da nunmehr die Ungewissheit des § 200 Abs. 1 BAO weggefallen ist, waren die Voraussetzungen für eine vorläufige Festsetzung der Körperschaftsteuer 2014 nicht mehr gegeben.

3.2. 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. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25.5.2022, Ra 2022/15/0009 bis 0011, bereits über den vorliegenden Beschwerdefall abgesprochen. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 21. Juli 2023