

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter az in der Beschwerdesache
der Bf1 BF2 BF22 , vertreten durch die STB1 Stb2 , diese vertreten durch Mag.
Stb3 Stb4 , p.A. Straße 2, Dorf2 , gegen den Bescheid des Finanzamtes Dorf2 vom
7.11.2013 betreffend Körperschaftsteuer 2012

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der bekämpfte Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (Bf) verkaufte 3 Grundstücke, die als Bauland gewidmet
waren, am 23.7.2012. Die gegenständlichen Grundstücke waren vor diesem Verkauf
verpachtet (Mail vom 1.10.2015 des Rechtsreferenten der steuerlichen Vertreterin an die
Amtsvertreterin).

Diese Grundstücke sind am 1.1.1998 in Bauland umgewidmet worden (Erklärung der
steuerlichen Vertreterin vom 13.5.2013).

Mit Körperschaftsteuererklärung 2012 vom 13.5.2013 erklärte die Bf Einkünfte aus
Grundstücksveräußerungen nach Umwidmung in Höhe von 126.576 S.

Mit Schreiben vom 8.7. 2015 fragte das Finanzamt den Rechtsreferenten der Vertreterin
der Bf, wie die Grundstücke der Bf vor dem Verkauf genutzt worden seien.

Der Rechtsreferent antwortete am 1.10.2015: Die verkaufsgegenständlichen
Grundstücke seien verpachtet gewesen; sie seien dem land- und forstwirtschaftlichen
Betrieb der Bf zuzurechnen.

Mit Bescheid vom 7.11.2013 betreffend Körperschaftsteuer 2012 wurde ein Betrag
von 126.576 € der Körperschaftsteuer unterworfen.

Mit Schreiben vom 4.12.2013 erklärte die Vertreterin der Bf, eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts (KÖR) vertrete die Ansicht, dass bei Grundstücken, die der Land – und Forstwirtschaft dienen und die dem Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einer KÖR zuzuordnen seien, keine Immobilienertragsteuerpflicht gegeben sei.

Nach Fristverlängerungen brachte die Bf mit Schreiben vom 25.2.2014 eine Beschwerde ein. Die verkauften Grundstücke seien land- und forstwirtschaftlich genutzt worden. KÖR seien mit Grundstücken, die dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, nicht in die Immobilienertragsbesteuerung einbezogen (§ 21 Abs 3 KStG 1988 iVm § 30 EStG).

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe seien weder Betriebe gewerblicher Art noch Hoheitsbetriebe, aber Betriebe. Im gegenständlichen Fall liege ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb und damit Betriebsvermögen vor. Daher sei keine Immobilienertragsteuerpflicht gegeben. Die Bf beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Mit BVE vom 14.3.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das gegenständliche Grundstück sei gem. § 30 Abs 4 EStG zu besteuern.

Die Bf stellte mit Schreiben vom 7.4.2014 einen Vorlageantrag.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10.12.15 heißt es dazu: Die Bf sei eine KÖR. Sie habe im Juli 2012 ein landwirtschaftliches Grundstück, welches davor dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf zugehörig gewesen sei und verpachtet worden sei, verkauft. Strittig sei, ob das verkaufte Grundstück einem Betriebsvermögen angehört habe.

Der Begriff „Betriebsvermögen“ stehe einkommensteuerrechtlich im Zusammenhang mit steuerpflichtigen betrieblichen Einkünften. Sei z.B für einen betrieblichen Bereich Liebhaberei anzunehmen, so sei das dieser Betätigung zuzurechnende Vermögen nicht Betriebsvermögen (VwGH vom 24.9.1996, 93/13/0166).

Das Körperschaftsteuerrecht kenne keinen eigenständigen Betriebsvermögensbegriff. Gehöre ein betrieblich genutztes Wirtschaftsgut nicht zum Betriebsvermögen, sei seine Veräußerung zur Gänze kein betrieblicher Vorgang. Auch Körperschaften könnten einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben.

Auch die Veräußerung von Grundstücken, die zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einer KÖR gehören, sei steuerpflichtig (Bodis/Mayr, RdW 2012, S 239).

Eine Steuerpflicht ergebe sich auch aus der ausdrücklichen Erwähnung des § 21 Abs 2 Z 3 KStG in § 30 c Abs 4 erster Teilstrich EStG und aus § 7 Abs 2 KStG (Urtz, die neue Immobiliensteuer-Update 2013, S. 184).

Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke einer KÖR (Naucke, ÖStZ 2015, S 221 ff) dienten nicht einem Betrieb gewerblicher Art und seien folglich nicht als Betriebsvermögen im steuerlichen Sinn anzusehen.

Es sei unbestritten, dass die Bf keinen Betrieb gewerblicher Art führe. Es sei nicht gerechtfertigt, den Begriff „Betriebsvermögen“ im Zusammenhang mit Tätigkeiten einer KÖR anders zu definieren als einkommensteuerrechtlich. In § 21 Abs 3 Z 4 EStG werde auf eine Besteuerung nach dem EStG (gem. § 30 EStG) verwiesen.

Das gegenständliche Grundstück könne mangels Vorliegens eines nach dem KStG steuerpflichtigen Betriebes (eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit von KÖR sei nicht steuerbar) kein Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn darstellen. Der Argumentation, wonach Liegenschaften eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von KÖR Betriebsvermögen seien und daher nicht der privaten Grundstücksveräußerung nach § 30 ff EStG unterliegen , werde nicht gefolgt.

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.12.2015 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Finanzamt bezweifelt nicht, dass die gegenständlichen Grundstücke vor ihrer Veräußerung im Juli 2012 landwirtschaftliche Grundstücke waren, die vor ihrer Veräußerung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf zugehörig waren (Vorlagebericht 10.12.15). Auch die Bf selbst bezweifelt diesen Sachverhalt nicht (Beschwerde vom 25.2.2014; E-Mail des Rechtsreferenten der steuerlichen Vertreterin vom 1.10.2015). Daraus folgt:

Feststellungen :

Die Bf , eine Körperschaft Öffentlichen Rechts (KÖR), verkaufte im Juli 2012 drei Grundstücke , die ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehörig waren um 210.960 € (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10.12.2015, Beschwerde vom 25.2.2014, E-Mail des Rechtsreferenten der Vertreterin der Bf vom 1.10.2015).

Nach Abzug pauschaler Anschaffungskosten von 40% (84.384 €) unterwarf das Finanzamt 126.576 € der Besteuerung in Höhe von 25%.

Rechtsfolgen :

Nur die Betriebe gewerblicher Art von KÖR sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die gegenständlichen Einkünfte fallen jedoch in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf, der nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (§ 1 Abs 1, § 1 Abs 2 Z 2; § 2 Abs 2 KStG).

KÖR sind beschränkt steuerpflichtig mit ihren Einkünften i.S. des § 21 Abs 3 Z 4 KStG (private Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG). Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs 1 EStG). Da die gegenständlichen Grundstücke unmittelbar vor ihrem Verkauf zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf gehörten, liegt insoweit keine private Grundstücksveräußerung vor. Dieser Vorgang unterliegt daher nicht der Körperschaftsteuer [Blasina/Modarressy/Schellmann in Q/R/S/SV, KStG § 21 TZ 219, 220; Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel, SPRW 2013, Steu A , 1 (11); Wurm, SWK 2012, 533].

Überdies ist dieser Veräußerungsvorgang gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG i.V.m. § 21 Abs 2 Z 3, 6. Teilstrich KStG, der sinngemäß anzuwenden ist, jedenfalls nicht zu besteuern. Indem der Gesetzgeber die sinngemäße Anwendung von § 21 Abs 2 Z 3 KStG angeordnet hat, hat er zu erkennen gegeben, dass gem. § 21 Abs 2 Z 3 6. TS die von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer ebenfalls steuerbefreiten Betriebe nicht besteuert werden dürfen. Die Bf als KÖR ist nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs 1 und 2, § 2 Abs 1 KStG). Der strittige Vorgang fällt in den Rahmen eines ebenfalls nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden Betriebes (der landwirtschaftliche Betrieb der KÖR ist nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, vgl. § 1 Abs 1, 2 und § 2 Abs 1 KStG). Diese strittigen Einkünfte sind der nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Bf im Rahmen ihres ebenso nicht unbeschränkt steuerpflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zuzurechnen und daher jedenfalls in sinngemäßer Anwendung des § 21 Abs 2 Z 3 6. TS KStG nicht zu besteuern.

Anders formuliert: Nicht nur durch die Zitierung von § 30 EStG (insbesondere Abs 1) nicht nur durch die Verwendung des Begriffes der privaten Grundstücksveräußerung, sondern auch durch die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des § 21 Abs 2 Z 3 6. TS hat der Gesetzgeber den von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft der KÖR von der Grundstücksbesteuerung ausgenommen.

Nach Achatz sei § 21 Abs 2 Z 3 KStG auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer KÖR nicht anwendbar, da es an einer entsprechenden Abgabenbefreiung fehle (Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 21 TZ 387). Dieser Ansicht wird nicht gefolgt. Achatz selbst nennt die Nichtbesteuerung der KÖR und ihrer landwirtschaftlichen Betriebe an anderer Stelle (Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 TZ 84) eine "Steuerbegünstigung". In diesem Zusammenhang besteht zwischen einer "Nichtbesteuerung", einer "Steuerbegünstigung" oder einer "Steuerbefreiung" kein substanzieller Unterschied. KÖR sind nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs 1 und 2 KStG). Dasselbe gilt für landwirtschaftliche Betriebe einer KÖR (§ 1 Abs 1 und 2 ; § 2 Abs 1 KStG). Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts sind in Bezug auf ihre landwirtschaftlichen Betriebe von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit (§ 5 Z 5 KStG). Das Ergebnis ist in Bezug auf KÖR, landwirtschaftliche Betriebe der KÖR und auf Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts in Bezug auf deren land –und forstwirtschaftliche Betriebe dasselbe: Es besteht unabhängig von der unterschiedlichen Formulierung des Gesetzes keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Daher liegt im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes der Bf, einer KÖR, eine Steuerbefreiung vor, die sinngemäß anzuwenden ist. Auch die Bf ist als KÖR steuerbefreit, weil sie nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (§ 1 Abs 1 und 2, § 2 Abs 1 KStG). Daher ist § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS sinngemäß anzuwenden (vgl. Marschner in Jakom, EStG, 2015, § 94 TZ 53 und 54, zum § 94 Z 5 EStG und zum § 94 Z 6 lit c 5. TS EStG, der inhaltlich dem § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS in den

wesentlichen Punkten gleicht; vgl. zum Meinungsstand auch Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 21 TZ 97,98).

Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts unterliegen im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe jedenfalls gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG der sinngemäß anzuwendenden Befreiung gem. § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG 1988, weil sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes befreit sind [§ 5 Z 5 KStG; Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009), § 21 TZ 97,98; Marschner in Jakom, EStG (2015), § 94 TZ 53 und 54 zu § 94 Z 5 und insbesondere zur inhaltlich gleichartigen Bestimmung § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG 1988]. Es wäre nicht verständlich, warum diese Befreiung für KÖR im Rahmen ihrer landwirtschaftlichen Betriebe nicht ebenso sinngemäß gelten sollte, obwohl insoweit in den wesentlichen Punkten ein gleichartiger Sachverhalt vorliegt. Bei verfassungskonformer Auslegung ist daher die sinngemäß anzuwendende Befreiung gem. § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG 1988 nicht nur für Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts in Bezug auf deren land- und forstwirtschaftliche Betriebe, sondern auch für KÖR im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von Bedeutung. Der streitgegenständliche Sachverhalt unterliegt daher nicht der Körperschaftsteuer.

Zum Vorbringen des Finanzamtes:

Nach Zorn/Varro und Bodis/Mayr betreffe die neue Grundstücksbesteuerung auch die Grundstücksveräußerungen im Rahmen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der KÖR (Bodis/Mayr, RdW 2012, 239; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, **Zorn/Varro**, 16. Veräußerung von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, TZ 220/1). Diese Ansicht steht im Widerspruch zum Wortlaut des § 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988 i.V. mit § 30 Abs 1 EStG 1988 i. V. m. § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG 1988. Nur die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen fallen grundsätzlich unter diese Steuerpflicht. Die Veräußerung eines Grundstückes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens ist keine private Grundstücksveräußerung. Zudem fällt dieser Sachverhalt auch noch unter die o.e. sinngemäß anzuwendende Nicht-Besteuerung (21 Abs 2 Z 3, 6. TS).

In den ErlRV 1680 der Beilagen 24. GP, 22 heißt es im Hinblick auf § 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988: „Auch Körperschaften öffentlichen Rechtssollen unter die Neuregelung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen fallen. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken sollen für die genannten Körperschaften daher grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 21 Abs 3 unterliegen... Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art zugerechnet werden, sind schon nach der geltenden Rechtslage im Rahmen der Gewinnermittlung....zu erfassen...Hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Grundstücken soll § 21 Abs 2 Z 3 sinngemäß gelten. Steuerfrei sind daher zB Veräußerungen von Grundstücken, die einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins zuzurechnen sind....“

Die ErlRV enthalten entgegen dem klaren Wortlaut des Gesetzes keine ausdrückliche Einschränkung auf private Grundstücksveräußerungen. Sie geben aber auch nicht ausdrücklich zu erkennen, dass betriebliche Grundstücksveräußerungen gem. § 21 Abs 2 Z 3 KStG beschränkt steuerpflichtig seien. Die Erläuterungen geben zu erkennen, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken bestimmter Körperschaften (KÖR und Körperschaften, die von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind) „grundsätzlich“ der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. „Grundsätzlich“ bedeutet, dass es Ausnahmen gibt. Welche Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht damit konkret gemeint sind, wird in den ErlRV nicht taxativ aufgezählt. Daher bleibt nichts anderes übrig, als sich an den ohnedies unmissverständlichen Gesetzestext zu halten.

Nach der Ansicht von Naucke (ÖStZ 2015, 221), sei jedwedes Vermögen einer KÖR, welches nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art zähle, außerbetriebliches Vermögen.

In diesem Zusammenhang bringt das Finanzamt ferner vor: Der Begriff „Betriebsvermögen“ stehe einkommensteuerrechtlich im Zusammenhang mit steuerpflichtigen betrieblichen Einkünften. Sei z.B für einen betrieblichen Bereich Liebhaberei anzunehmen, so sei das dieser Betätigung zuzurechnende Vermögen nicht Betriebsvermögen (VwGH vom 24.9.1996, 93/13/0166).

Hiezu wird bemerkt: Die Gleichsetzung einer Liebhabereitätigkeit mit den nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkünften einer KÖR aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist weit hergeholt. Dass ein Betrieb, der zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, nicht als Betrieb mit Betriebsvermögen anzuerkennen sei, ist eine Behauptung, die im KStG und EStG keine Deckung findet (vgl. § 94 Z 6 lit c, 5. TS ESTG 1988; § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG 1988). Es gibt nicht nur Betriebe gewerblicher Art, sondern auch landwirtschaftliche Betriebe der Körperschaften öffentlichen Rechts. Es gibt keinen spezifisch körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des Betriebsvermögens. Betriebsvermögen, welches einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen ist, ist Betriebsvermögen, auch wenn die Einkünfte, die daraus erwirtschaftet werden, nicht der Körperschaftsteuer unterliegen (vgl. § 94 Z 6 lit c, 5. TS ESTG 1988; § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG 1988; vgl. Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 83; § 21 TZ 387; Marschner in Jakom, EStG, § 94 TZ 53,54; vgl. UFS 18.2.2013, RV/0318-F/08). Eine betriebliche Tätigkeit, die nicht besteuert werden darf, ist - im Unterschied zu einer Liebhaberei - eine besonders lukrative betriebliche Tätigkeit. Warum einer solchen Tätigkeit kein Betriebsvermögen zuzuordnen sein soll, ist anhand des KStG und EStG nicht begründbar.

Die Rechtsansicht Nauckes würde im Ergebnis zu einer unsachlichen Differenzierung führen:

§ 2 Abs 1 , 2 und 3 i.V.m § 21 EStG 1988: *Der Einkommensteuer unterliegen u.a. die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben...*

Dh, land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind laut EStG als Betriebe anerkannt, wenn es um die Begründung einer Steuerpflicht zu Gunsten des Fiskus geht.

§ 94 Z 6 lit c EStG: *Der Abzugsverpflichtete hat keine KEST abziehen: Bei folgenden Einkünften beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs 3 Z 2 und 3 des KStG: Einkünfte....*

die einer von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (beispielsweise § 45 Abs 2 BAO) nachweislich zuzurechnen sind.

Die Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts fallen mit ihren steuerbefreiten Einkünften (§ 5 Z 5 KSt) aus einem land – und forstwirtschaftlichen Betrieb unter diese Befreiung von der Abzugsverpflichtung (Marschner in Jakom, 2015, EStG § 94 TZ 53 und 54; Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, zur vergleichbaren Bestimmung § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG, TZ 388). Dass der Gesetzgeber des EStG auch einen steuerbefreiten Betrieb als Betrieb ansieht, ist somit evident.

§ 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG, § 21 Abs 3 Z 4 KStG: Beschränkt steuerpflichtig sind nicht: bestimmte Einkünfte, darunter auch Einkünfte aus Grundstücksverkäufen.... beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs 3 Z 2 und 3 des KStG....

die einem von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (beispielsweise § 45 Abs 2 BAO) nachweislich zuzurechnen sind.

Die Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts fallen mit ihren steuerbefreiten Einkünften (§ 5 Z 5 KStG) aus einem land – und forstwirtschaftlichen Betrieb unter diese Befreiung [§ 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG; Marschner in Jakom, 2015, EStG § 94 TZ 53 und 54; Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, zum § 21 KStG, TZ 388; Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 21 TZ 97,98]. Dass auch der Gesetzgeber des KStG einen steuerbefreiten Betrieb als Betrieb ansieht, ist somit evident. Daher muss auch der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der KÖR, der nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, als Betrieb anerkannt werden. Eine Differenzierung zwischen einem steuerbefreiten (§ 5 Z 5 KStG) Betrieb einer Agrargemeinschaft als Körperschaft privaten Rechts und einem nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden Betrieb einer KÖR (§ 1 und 2 KStG) wäre insoweit unsachlich.

Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, nicht auch eine KÖR mit ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (weder sie noch der Betrieb unterliegt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht) unter diese Befreiung (§ 21 Abs 2 Z 3, 6. TS KStG) zu subsumieren. Zwischen einer Steuerbefreiung gem. § 5 Z 5 KStG und einer nicht bestehenden Steuerpflicht gem. § 1 Abs 1 und 2 KStG i.V.m. § 2 Abs 2 KStG besteht kein wesentlicher Unterschied. Alle diese Bestimmungen führen dazu, dass die Körperschaften, die unter diese Bestimmungen fallen, nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.

Kirchmayr vertritt in Anlehnung an einen Erlass der Finanzverwaltung (EStR 7762 a) die Ansicht (Kirchmayr in Doralt, Kirchmayr, Mayr, Zorn, EStG, § 94 TZ 98), bei KÖR sei ein Betrieb im steuerlichen Sinn nur dann gegeben, wenn dieser auch eine steuerpflichtige oder steuerbefreite Einkunftsquelle darstelle. Nicht zulässig sei eine Befreiungserklärung gem. § 94 EStG (eine solche setzt einen Betrieb voraus) bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer KÖR (Ebenso EStR 7762 a).

Dieser Ansicht wird nicht gefolgt (vgl. Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 21 TZ 387). Weder das EStG noch das KStG (§ 94 Z 6 lit c 5. TS; § 21 Abs 2 Z 3, 6. TS) lassen abgesehen vom nicht vergleichbaren Sonderfall der Liebhaberei erkennen, dass ein nicht der ESt oder KöSt unterliegender Betrieb kein Betrieb im steuerlichen Sinn sei. Die von Kirchmayr zitierte Ansicht der Finanzverwaltung läuft auf eine unsachliche Differenzierung hinaus: Ein gem. §§ 1 und 2 KStG nicht der KöSt unterliegender Betrieb (zB land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einer KÖR) sei kein Betrieb im steuerlichen Sinn. Ein steuerfreier Betrieb (z.B. gem. § 5 Z 5 KStG Agrargemeinschaft als Körperschaft privaten Rechts mit ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) sei jedoch ein Betrieb im steuerlichen Sinn (EStR 7762 a). Eine sachliche Rechtfertigung dieser Differenzierung ist nicht erkennbar. Ob ein Betrieb nicht körperschaftsteuerpflichtig ist oder ob dessen Einkünfte köst-steuerbefreit sind, macht keinen wesentlichen Unterschied (vgl. auch Marschner in Jakom, EStG, 2015, § 94 TZ 53, 54, der nur ein hoheitliches Gebilde nicht als Betrieb ansieht).

Grenze jedweder Auslegung, auch der historischen, teleologischen und verfassungskonformen Interpretation, ist jedenfalls der äußerstenfalls denkmögliche Gesetzeswortlaut (VwGH 18.9.2000, 95/17/0103). Nur die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen fallen nach dem unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes unter diese Steuerpflicht. Eine private Grundstücksveräußerung i.S. von § 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988 i.V. m. § 30 Abs 1 EStG ist auf Grund der Grenzen, die durch den Wortlaut des Gesetzes vorgegeben sind, mit der Veräußerung eines betrieblichen land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes nicht gleichzusetzen.

Die nicht bestehende Steuerpflicht von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der KÖR sei nach Achatz als Steuerbegünstigung zu verstehen, die gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot verstoße (Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 TZ 84 m.w.N.). Es stellt sich die Frage, ob durch unionsrechtskonforme Auslegung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG i.V.m. § 30 Abs 1 EStG eine Steuerpflicht bejaht werden darf. Dies ist zu verneinen, da jedwede Auslegung ihre Grenze am äußerstenfalls denkmöglichen Wortsinn des Gesetzes findet. Eine Veräußerung eines Grundstückes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens ist keine private Grundstücksveräußerung und darf daher nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG i.V.m. 30 Abs 1 EStG) nicht besteuert werden.

Zur Frage der Zulässigkeit eines Analogieschlusses: Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf Einkünfte aus **privaten** Grundstücksveräußerungen (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988 i.V. m. § 30 Abs 1 EStG 1988). Aus dieser unmissverständlichen Formulierung

zu schließen, der Gesetzgeber habe nicht daran gedacht, wie mit **betrieblichen** Grundstücksveräußerungen zu verfahren sei, oder gar, der Gesetzgeber habe entgegen seiner Erklärung im Gesetz auch bestimmte betriebliche Grundstücksveräußerungen besteuern wollen, sodass eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, 8. Auflage, S. 24; vgl. Bydlinski, Grundzüge des Privatrechts, 9. Auflage, S. 12) vorliege, erscheint nicht als nahe liegend. Weitaus nahe liegender ist ein Umkehrschluss: Durch die Einbeziehung nur der privaten Grundstücksveräußerungen in die beschränkte Steuerpflicht gibt der Gesetzgeber zu erkennen, dass betriebliche Grundstücksveräußerungen nicht unter den Tatbestand des § 21 Abs 3 Z 4 KStG zu subsumieren waren.

Eine analoge Anwendung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG auf die Veräußerung von betrieblichen Grundstücken würde das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraussetzen. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs nur dann zulässig, wenn eindeutig feststeht, dass der **Gesetzgeber** etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit **eindeutiger Sicherheit** entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt; im Zweifel ist das Bestehen einer Gesetzeslücke nicht anzunehmen (VwGH 30.4.2015, 2013/15/0086; vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2009, 2007/15/0252, VwSlg. 8493/F, sowie vom 30. März 2011, 2008/13/0053, je mwN).

Die ErlRV 1680 der Beilagen XXIV. GP 22 führen in diesem Zusammenhang (Für und Wider einer Analogie) nicht weiter, weil sie nicht erkennen lassen, dass die Bundesregierung etwas anderes gemeint hat, als sie im Text der RV erklärt hat: Einerseits werden die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken als beschränkt steuerpflichtig angesehen, andererseits solle dies nur „grundsätzlich“ gelten, ohne dass die deshalb zu erwartenden Steuerbefreiungen oder Nicht-Besteuerungstatbestände taxativ aufgezählt werden. Daher liegt es nahe, sich am unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes zu orientieren, der nur private, dh nicht betriebliche Grundstücksveräußerungen in die beschränkte Steuerpflicht aufgenommen hat.

Eine Regierungsvorlage geht idR in Begutachtung, um den Sozialpartnern eine Stellungnahme hiezu zu ermöglichen und um den gesetzgebenden Körperschaften danach eine Entscheidung über die Gesetzesinitiative zu ermöglichen. Das Wort der Sozialpartner hat dermaßen großes Gewicht, dass zum Teil Gesetze nach dem Abschluss des Begutachtungsverfahrens abweichend vom Text der RV beschlossen werden, weil sich die gesetzgebenden Körperschaften über den Willen der Sozialpartner nicht hinwegsetzen wollten. Daher ist von großer Bedeutung, dass Regierungsvorlagen nicht zuletzt wegen ihrer Fülle klar und deutlich formuliert werden , damit die Sozialpartner erkennen können, was mit den verba legalia gemeint ist, ohne sich in der Kunst des Lesens zwischen den Zeilen üben zu müssen. Diesem Erfordernis der Klarheit wird der

Text der RV in Bezug auf § 21 Abs 3 Z 4 KStG i.V. m. den ErlRV gerecht. Dem Text der RV 1680 der Beilagen NR 24.GP,12 ist klar und deutlich zu entnehmen, dass nur Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG die Steuerpflicht gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG auslösen sollten. Daher sollten laut RV Einkünfte aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen nicht von der Steuerpflicht umfasst sein. In den ErlRV 1680 der Beilagen 24. GP 22 wurde jedenfalls nichts anderes behauptet.

Sollte aber die Bundesregierung etwas anderes als das beabsichtigt haben, was sie in der RV unmissverständlich erklärt hat, und tatsächlich entgegen dem klaren Wortlaut der RV auch zum Teil betriebliche Grundstücksveräußerungen der beschränkten Steuerpflicht unterwerfen gewollt haben, wird vom BFG folgende Ansicht vertreten:

In so einem Fall läge eine Mentalreservation der Bundesregierung vor.

Mentalreservationen im Zuge einer Erklärung ändern nichts an der Gültigkeit der abgegebenen Erklärung, es sei denn, dass der Empfänger der Erklärung den geheimen Vorbehalt durchschaut hat (§ 869 letzter Satz ABGB p.analogiam, vgl. OGH vom 25.5.1955, EvBl 1955/325; MietSlg 17.117 vom 21.9.1965; MietSlg 22.160 vom 20.5.1970).

Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Veräußerungen land-und forstwirtschaftlicher Grundstücke gemäß § 21 Abs 3 Z 4 KStG noch deutlicher von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen worden wären, wenn den Sozialpartnern von Anfang an klar und deutlich vor Augen geführt worden wäre, dass mit „privaten“ Grundstücksveräußerungen jedenfalls auch die Grundstücksveräußerungen im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe der durch § 21 Abs 3 Z 4 erfassten Steuerpflichtigen gemeint waren . Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Sozialpartner in so einem Fall der Absicht der Regierung eine Absage erteilt hätten, weshalb land- und forstwirtschaftliche Grundstücksverkäufe von der Steuerpflicht gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG noch deutlicher ausgenommen worden wären.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Sozialpartner während des Begutachtungsverfahrens oder die gesetzgebenden Körperschaften spätestens beim Beschluss dieses Gesetzes davon ausgegangen sein könnten, dass entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut mit privaten Grundstücksveräußerungen auch Veräußerungen von Grundstücken land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gemeint waren.

Es kann nicht mit eindeutiger Sicherheit festgestellt werden , dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie im Gesetzesbeschluss, der 1:1 den Worten der RV entspricht, zum Ausdruck kommt; das Bestehen einer Gesetzeslücke kann nicht festgestellt werden. Laut dem unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes sind nur private Grundstücksveräußerungen bestimmter Steuerpflichtiger der beschränkten Steuerpflicht gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterworfen worden. Veräußerungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind von diesem Begriff nicht umfasst.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass die Veräußerung eines Grundstückes des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens durch eine KÖR gem. § 21 Abs 3 Z 4 KStG keine private Grundstücksveräußerung ist und somit nicht der Körperschaftsteuer unterliegt.

Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Durch diese Entscheidung wird eine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt:

Sachverhalt : Es wurden im Jahr 2012 durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts Grundstücke verkauft, die zu ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört haben. Es ist im gegenständlichen Fall die Rechtsfrage strittig, ob die daraus erfließenden Einkünfte als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzusehen sind. Zu dieser auch im Schrifttum strittigen Rechtsfrage [verneinend Blasina/Modarressy/Schellmann in Q/R/S/SV, KStG § 21 TZ 219, 220; Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel, SPRW 2013, Steu A , 1 (11); Wurm, SWK 2012, 533;

a.A Bodis/Mayr, RdW 2012, 239; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, Zorn/Varro, 16. Veräußerung von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, TZ 220/1; ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 22]

existiert keine RSp des VwGH.

Daher wird spruchgemäß entschieden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Dezember 2015