jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/6/27 Ro 2016/15/0025

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2018

**Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

BAO §45 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §30;
EStG 1988 §4 Abs1;
KStG 1988 §1 Abs3 Z3;
KStG 1988 §2 Abs1;
KStG 1988 §21 Abs2 Z3 idF 2005/I/161;
KStG 1988 §21 Abs3;
KStG 1988 §7 Abs1;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Klagenfurt in 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 2 und 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2015, Zl. RV/4100971/2015, betreffend Körperschaftsteuer 2012 (mitbeteiligte Partei: Römisch-katholische Pfarrpfründe S), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

1 Die mitbeteiligte Körperschaft öffentlichen Rechts veräußerte am 23. Juli 2012 drei Grundstücke, die am 1. Jänner 1998 in Bauland umgewidmet worden waren. Mit Körperschaftsteuererklärung 2012 vom 13. Mai 2013 erklärte sie "Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nach Umwidmung" in Höhe von 126.576 EUR.

2 Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2012 erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, die sie damit begründete, dass die verkauften Grundstücke zuvor land- und forstwirtschaftlich genutzt worden seien. Im gegenständlichen Fall liege daher ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb und damit Betriebsvermögen vor, sodass keine Immobilienertragsteuerpflicht gegeben sei.

3 Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Begründend wies es darauf hin, dass mit dem

1. Stabilitätsgesetz 2012 ab 1. April 2012 auch für Körperschaften öffentlichen Rechts eine generelle Steuerpflicht für Gewinne aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 eingeführt worden sei. Da bis 31. März 2012 Grundstücksverkäufe von Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art nicht steuerbar gewesen seien - wie im vorliegenden Fall das landwirtschaftlich gewidmete Grundstück - seien alle Grundstücke, die bis 31. März 2012 von diesen Körperschaften angeschafft worden seien, als so genanntes Altvermögen anzusehen und gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal zu besteuern.

4 Die Mitbeteiligte beantragte, ihre Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde statt und hob den bekämpften Körperschaftsteuerbescheid 2012 auf. Das Finanzamt und die Mitbeteiligte "bezweifelten" nicht, dass die gegenständlichen Grundstücke vor ihrer Veräußerung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Mitbeteiligten zugehörig gewesen seien. Da die Grundstücke unmittelbar vor ihrem Verkauf zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Mitbeteiligten gehört hätten, liege keine private Grundstücksveräußerung vor. Der Verkauf unterliege nicht der Körperschaftsteuer. Überdies sei dieser Veräußerungsvorgang gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 iVm § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988, der sinngemäß anzuwenden sei, jedenfalls nicht zu besteuern.

6 Nach Achatz sei § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht anwendbar (Hinweis auf Achatz/Kirchmayr, KStG, § 21 Tz 387). Dieser Ansicht werde nicht gefolgt. Achatz selbst nenne die Nichtbesteuerung der Körperschaft öffentlichen Rechts und ihrer landwirtschaftlichen Betriebe an anderer Stelle (Hinweis auf Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 84) eine "Steuerbegünstigung". Zwischen einer "Nichtbesteuerung", einer "Steuerbegünstigung" oder einer "Steuerbefreiung" bestehe kein substanzieller Unterschied. Daher liege im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes einer Körperschaft öffentlichen Rechts eine Steuerbefreiung vor, die sinngemäß anzuwenden sei. Auch die Mitbeteiligte sei als Körperschaft öffentlichen Rechts steuerbefreit, weil sie nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliege. Daher sei § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich sinngemäß anzuwenden (Hinweis auf Marschner in Jakom, EStG, 2015, § 94 Tz 53 und 54, eine Bestimmung, die inhaltlich § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich in den wesentlichen Punkten gleiche).

7 Auch unterlägen Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe jedenfalls gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 der sinngemäß anzuwendenden Befreiung gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988, weil sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes befreit seien. Es wäre nicht verständlich, warum diese Befreiung für Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer landwirtschaftlichen Betriebe nicht ebenso sinngemäß gelten sollte, obwohl insoweit in den wesentlichen Punkten ein vergleichbarer Sachverhalt vorliege. Bei verfassungskonformer Auslegung sei daher die sinngemäß anzuwendende Befreiung gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988 nicht nur für Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts in Bezug auf deren land- und forstwirtschaftliche Betriebe, sondern auch für Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von Bedeutung.

8 Die vom Finanzamt für seine Rechtsansicht ins Treffen geführten Kommentarstellen stünden im Widerspruch zum Wortlaut des § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 iVm § 30 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988. Nur die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen fielen grundsätzlich unter die Steuerpflicht. Die Veräußerung eines Grundstückes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens sei keine private Grundstücksveräußerung.

9 Die Erläuterungen (ErlRV 1680 Blg XXIV. GP, 22) enthielten entgegen dem klaren Wortlaut des Gesetzes keine ausdrückliche Einschränkung auf private Grundstücksveräußerungen. Sie gäben jedoch zu erkennen, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts und durch von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften (nur) grundsätzlich der Steuerpflicht unterlägen. Grundsätzlich bedeute, dass es Ausnahmen gebe. Welche Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht damit konkret gemeint seien, werde in den Erläuterungen nicht taxativ aufgezählt. Daher bleibe nichts anderes übrig als sich an den ohnedies unmissverständlichen Gesetzestext zu halten.

10 Es sei evident (Hinweis auf § 94 Z 6 lit. c EStG 1988), dass der Gesetzgeber auch steuerbefreite Betriebe als Betriebe ansehe. Daher müsse auch der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Körperschaft öffentlichen Rechts, der nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege, als Betrieb anerkannt werden.

11 Auch der Ansicht von Kirchmayr (in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 94 Tz 98), wonach bei Körperschaften

öffentlichen Rechts ein Betrieb im steuerlichen Sinn nur dann gegeben sei, wenn dieser auch eine steuerpflichtige oder steuerbefreite Einkunftsquelle darstelle, weshalb die Abgabe einer Befreiungserklärung gemäß § 94 EStG 1988 bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht zulässig sei, werde nicht gefolgt. Diese Ansicht könne weder dem EStG noch dem KStG entnommen werden. Grenze jedweder Auslegung sei der äußerstenfalls denkmögliche Gesetzeswortlaut.

12 Ein Analogieschluss sei nicht zulässig. Die unmissverständliche Formulierung "Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen" lasse es nicht naheliegend erscheinen, das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes anzunehmen. Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ließen nicht erkennen, dass die Bundesregierung etwas anderes gemeint habe, als sie im Text der Regierungsvorlage erklärt habe. Regierungsvorlagen gingen idR in Begutachtung, um den Sozialpartnern eine Stellungnahme zu ermöglichen. Das Wort der Sozialpartner habe dermaßen großes Gewicht, dass Gesetze zum Teil nach Abschluss des Begutachtungsverfahrens abweichend vom Text der Regierungsvorlage beschlossen werden, weil sich die gesetzgeberischen Körperschaften über den Willen der Sozialpartner nicht hinwegsetzen wollen. Daher sei von großer Bedeutung, dass Regierungsvorlagen klar und deutlich formuliert werden, damit die Sozialpartner erkennen könnten, was mit den verba legalia gemeint sei, ohne sich in der Kunst des Lesens zwischen den Zeilen üben zu müssen. Diesem Erfordernis würde der Text der gegenständlichen Regierungsvorlage gerecht, weil ihm klar und deutlich zu entnehmen sei, dass nur Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen eine Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 auslösen sollten. Einkünfte aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen sollten nicht von der Steuerpflicht umfasst sein. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage werde nichts anderes behauptet.

13 Sollte die Bundesregierung etwas anderes als das beabsichtigt haben, was sie in der Regierungsvorlage unmissverständlich erklärt habe, und tatsächlich entgegen dem klaren Wortlaut der Regierungsvorlage auch zum Teil betriebliche Grundstücksveräußerungen der beschränkten Steuerpflicht habe unterwerfen wollen, läge eine Mentalreservation der Bundesregierung vor, die grundsätzlich nichts an der Gültigkeit der abgegebenen Erklärung ändere, es sei denn, dass der Empfänger der Erklärung den geheimen Vorbehalt durchschaut habe. Gegenständlich könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Veräußerungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 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 Grundstücksveräußerungen im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe der durch § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 erfassten Steuerpflichtigen gemeint gewesen waren. Das Bundesfinanzgericht könne nicht feststellen, dass die Sozialpartner während des Begutachtungsverfahrens oder die gesetzgeberischen Körperschaften spätestens beim Beschluss dieses Gesetzes davon ausgegangen sein könnten, dass entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut mit privaten Grundstücksverkäufen auch Veräußerungen von Grundstücken land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gemeint waren.

14 Es könne nicht mit eindeutiger Sicherheit festgestellt werden, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen sei, als sie im Gesetzesbeschluss, der 1 : 1 den Worten der Regierungsvorlage entspreche, zum Ausdruck komme.

15 Im Ergebnis sei davon auszugehen, dass die Veräußerung eines Grundstückes des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 keine private Grundstücksveräußerung sei und somit nicht der Körperschaftsteuer unterliege.

16 Eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG sei zulässig, weil zu der gegenständlichen, auch im Schrifttum - wie näher dargestellt - strittigen Rechtsfrage keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiere.

17 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die ordentliche Revision des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

18 Im Revisionsfall steht außer Streit, dass es sich bei der mitbeteiligten Partei um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handelt. Das revisionswerbende Finanzamt wirft dem Bundesfinanzgericht aber vor, eine Auseinandersetzung mit der Frage unterlassen zu haben, ob die veräußerten Grundstücke überhaupt - dem Grunde nach - einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angehört hätten.

19 Den vermissten Sachverhaltsfeststellungen fehlt - wie zu zeigen sein wird - jedenfalls die Entscheidungsrelevanz für die gegenständlich strittige Steuerpflicht der Grundstücksveräußerungen. Die ordentliche Revision ist aus dem vom

Verwaltungsgericht genannten Grund zulässig und auch begründet.

20 Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist eine Einrichtung, die der Land- und Forstwirtschaft dient (vgl. § 2 Abs. 1 vierter Teilstrich KStG 1988).

21 Nach § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich somit im Wesentlichen auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

22 Im Zuge der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, wurden auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 in den Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte iSd § 21 Abs. 3 KStG 1988 aufgenommen.

23 In § 30 EStG 1988 in der Fassung nach dem 1. StabG 2012 werden als "private Grundstücksveräußerungen" Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken definiert, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

24 Ob Grundstücke aus einem Betriebsvermögen heraus veräußert werden und damit nicht der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 in der angeführten Fassung unterliegen, ist nicht in abstrakter Betrachtung, sondern bezogen auf den konkret vorliegenden Fall zu beurteilen.

25 Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich dabei nach steuerlichen Vorschriften (vgl. VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Zum Betriebsvermögen zählen ausschließlich solche Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und die betrieblich veranlasst sind, indem sie der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0031).

26 Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann keine betrieblichen Einkünfte erzielen, da die Bestimmung des § 2 Abs. 3 EStG 1988 und die Gewinnermittlungsvorschriften, aus denen sich das Vorliegen von (steuerlichem) Betriebsvermögen ergibt, auf sie nicht anwendbar sind (vgl. § 7 Abs. 1 KStG 1988). Betriebliche Einkünfte erzielen allenfalls die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl. VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144).

27 Die Körperschaft öffentlichen Rechts selbst besitzt daher außerhalb des fiktiven Steuersubjektes des Betriebes gewerblicher Art kein (steuerliches) Betriebsvermögen. Kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist nach § 2 Abs. 1 vierter Teilstrich KStG 1988 eine Einrichtung, die der Land- und Forstwirtschaft dient. Die im (wirtschaftlichen) Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehenden Grundstücke stellen - soweit nicht die steuerliche Fiktion des Betriebes gewerblicher Art zum Tragen kommt - kein Betriebsvermögen dar. Veräußert eine Körperschaft öffentlichen Rechts Grundstücke, die nicht einem fiktiven Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind, tätigt sie daher eine "private Grundstücksveräußerung" nach der Legaldefinition des § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 (für eine Steuerpflicht auch Bergmüller in Urtz, Immobiliensteuer Update 2013, 184;

Bodis/Mayr, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239;Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG17, § 4 Tz 220/1;

Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts3, Rz 339;Naucke, Die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen inländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts, ÖStZ 8/2015, 223).

28 Dieses auf die Gesetzessystematik gegründete Auslegungsergebnis entspricht auch der mit dem 1. StabG 2012 verfolgten Absicht des Gesetzgebers, Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblichen Art zugerechnet werden, wie bisher im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes gewerblicher Art zu erfassen, und die Steuerpflicht darüber hinaus auch auf solche Veräußerungsgewinne aus Grundstücken auszudehnen, die keinem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind (vgl. ErlRV 1680 Blg. XXIV. GP, 22).

29 Das Bundesfinanzgericht stützt die stattgebende Entscheidung weiters auf § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988, der auf den vorliegenden Sachverhalt - in verfassungskonformer Auslegung - anzuwenden sei.

30 § 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, nimmt steuerabzugspflichtige Kapitalerträge (gemäß § 21 Abs. 3 KStG 1988 sinngemäß auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen anzuwenden), die einer von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen ihres ebenfalls

steuerbefreiten Betriebes (beispielsweise § 45 Abs. 2 BAO) zuzurechnen sind, von der Steuerpflicht aus. Diese Bestimmung kann sich nach ihrem klaren Wortlaut nur auf die Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beziehen, wäre doch ansonsten die Einschränkung "von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen" funktionslos (vgl. VwGH 13.9.2017, Ro 2016/13/0024).

31 Der vorliegende Sachverhalt bietet auch keinen Anknüpfungspunkt dafür, die Bestimmung als sachlich nicht gerechtfertigte verfassungsrechtlich bedenkliche Schlechterstellung von Körperschaften öffentlichen Rechts erkennen zu lassen und - in verfassungskonformer Auslegung - auch auf die Mitbeteiligte anzuwenden. Die im Übrigen umfangreichen Ausführungen und Erwägungen des Bundesfinanzgerichts beschränken sich in diesem Punkt auf die Behauptung, es liege "in den wesentlichen Punkten ein gleichartiger Sachverhalt" zu Agrargemeinschaften privaten Rechts in Bezug auf deren land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vor. Dass das land- und forstwirtschaftliche Vermögen der Mitbeteiligten, wäre es als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen zu betrachten, die Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO erfüllen würde, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt und von der Mitbeteiligten auch nicht behauptet.

32 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 27. Juni 2018

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016150025.J00

**Im RIS seit**

26.07.2018

**Zuletzt aktualisiert am**

28.09.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at