



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamtes für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen 1. das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Oktober 2021, Zl. RV/5101702/2015, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 2014, 2. das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2021 Zl. RV/5100451/2015, betreffend Wiederaufnahme (Körperschaftsteuer 2012) sowie Körperschaftsteuer 2012 bis 2013 und 3. das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Oktober 2021, Zl. RV/5100602/2017, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 2015 (mitbeteiligte Partei: L GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Donau, Kudlichstrasse 41), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis RV/5100451/2015 wird, soweit es Körperschaftsteuer 2012 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes, soweit es die Wiederaufnahme des Verfahrens betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die angefochtenen Erkenntnisse Zl. RV/5101702/2015, und Zl. RV/5100602/2017 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Strittig ist im vorliegenden Revisionsverfahren, ob die Veräußerung von Liegenschaften, deren Bewirtschaftung als Liebhaberei zu beurteilen ist, durch eine Kapitalgesellschaft auf der Grundlage des § 30 EStG 1988 iVm § 7 KStG 1988 der Besteuerung unterliegt.
- 2 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde der mitbeteiligten Partei gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2012 Folge und hob den bekämpften Wiederaufnahmebescheid ersatzlos auf. Es gab auch den





Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2015 Folge und setzte die Körperschaftsteuer antragsgemäß mit jeweils 1.750 € fest.

- 3 In der Begründung der angefochtenen Erkenntnisse wird ausgeführt, die mitbeteiligte Partei, eine GmbH, sei im November 2002 gegründet worden. Ab dem Jahr 2002 seien in insgesamt fünf Tranchen Liegenschaften des Bundeslandes A gemäß Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 an die Mitbeteiligte übertragen worden. Die Liegenschaften seien sodann an das Bundesland A wieder zurückvermietet worden.
- 4 In den Veranlagungen zur Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 sei die Betätigung der Mitbeteiligten aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung ertragsteuerlich als Liebhabereibetrieb qualifiziert worden. Diese Rechtsansicht sei vom Finanzamt auch für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2015 vertreten worden.
- 5 In einer Außenprüfung, die u.a. die Jahre 2012 und 2013 umfasst habe, habe die Prüferin vertreten, dass die Verkäufe diverser Liegenschaften 2012 und 2013 der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 iVm § 7 KStG 1988 zu unterziehen seien. Das Finanzamt sei der Prüferin gefolgt und habe für die Jahre 2012 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) und 2013 Körperschaftsteuer für die Liegenschaftsverkäufe festgesetzt. Ebenso habe das Finanzamt für die Jahre 2014 und 2015 Körperschaftsteuer für die Liegenschaftsverkäufe festgesetzt.
- 6 In der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, strittig sei, ob seit Inkrafttreten des § 30 EStG 1988 idgF ab dem 1. StabG 2012 die Veräußerung von Grundstücken, die wegen Liebhaberei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörten, der Besteuerung unterliege. Die Mitbeteiligte sei zur Rechnungslegung verpflichtet und damit eine Körperschaft gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988. Sie erziele aufgrund der Einkünfte transformation stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Liebhabereibeurteilung sei auf Ebene der Kapitalgesellschaft daher auch ein allfälliger Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn der Einkunftsquelle zu berücksichtigen. Stelle die Vermietungstätigkeit unter Einbezug eines allfälligen Veräußerungsgewinns



Liebhabelei dar, lägen insgesamt keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Im betrieblichen Bereich gebe es keine Aufteilung in Einkünfte aus der Überlassung einer Immobilie und gegebenenfalls deren Veräußerung. Es könne also nur zur Gänze (Einkünfte aus der Überlassung und Einkünfte aus der Veräußerung) eine Liebhabereitätigkeit vorliegen, oder eben zur Gänze nicht. Die Miteinbeziehung des Veräußerungsergebnisses in die Liebhabereibeurteilung bedinge, dass bei festgestellter Liebhaberei auch die Veräußerung des im Rahmen der Liebhaberei eingesetzten Vermögens steuerlich unbeachtlich sei.

- 7 Nach Ansicht des Finanzamtes liege hinsichtlich der Vermietung Liebhaberei vor, sodass die Liegenschaften zum außerbetrieblichen Bereich gehörten. Die Liegenschaftsveräußerung führe zu Einkünften nach § 30 EStG 1988, die jedoch letztlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb transformiert worden seien.
- 8 Das Bundesfinanzgericht verwies jedoch darauf, 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 vorneherein nicht anzuerkennenden Einkunftsquelle auszugehen. Die Veräußerung der Liegenschaften sei somit nicht steuerbar.
- 9 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht jeweils mit der Begründung nicht zu, dass sich die Entscheidung „an der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes“ orientiere.
- 10 Gegen diese Erkenntnisse richteten sich die - gleichlautenden - außerordentlichen Amtsrevisionen, die der Verwaltungsgerichtshof wegen ihres rechtlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Entscheidung verbunden hat. Zu ihrer Zulässigkeit wird vorgebracht, die Erkenntnisse wichen von näher bezeichneter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits ausgesprochen, dass die Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei zur Aufgabe des Betriebs der Kapitalgesellschaft führe und die bisherigen im Betriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter



außerbetriebliches Vermögen darstellten. Ebenso habe der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass die Veräußerung von Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen angehörten, der Steuerpflicht gemäß § 30 EStG 1988 iVm § 7 KStG 1988 unterlägen.

- 11 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, erwogen:
- 12 Die Revisionen sind zulässig. Sie sind auch begründet.
- 13 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.
- 14 Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 stellen u.a. 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 §§ 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.
- 15 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 der Körperschaftsteuer unterliegende Rechtssubjekte.
- 16 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.

- 17 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 dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs 2006/13/0140 zu entnehmen ist, kann ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn nicht in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden.
- 18 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 der 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.

- 19 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 den angefochtenen Erkenntnissen zugrunde - , bewirkt allerdings die Einbeziehung der konkret geplanten Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung nicht, dass die Liegenschaftsveräußerung nicht nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 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).
- 20 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) 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 - auch die Veräußerung von Grundstücken, die sich im außerbetrieblichen Vermögen einer Körperschaft befinden.

- 21 § 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.
- 22 Steuerbefreiungen ergeben sich insbesondere aus § 30 Abs. 2 EStG 1988. Dass im Revisionsfall eine Steuerbefreiungsbestimmung anwendbar war, wurde nicht festgestellt.
- 23 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) 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.
- 24 Werden neben den gegenständlichen Einkünften iSd § 30 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 andere Einkünfte erzielt, ist zu beachten: Die Option zur 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 das 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*, § 30a Rn 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.

25 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.

26 Die angefochtenen Erkenntnisse waren daher hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und - weil die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2012 auf das Negieren der in Rede stehenden steuerlichen Folgen der neu verkommenen Tatsachen gestützt ist - hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

27 Durch die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Behebung der Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2012 trat gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat, sodass der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausschied und der alte Sachbescheid wieder auflebte. Solcherart bestand keine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts zur Festsetzung der



Körperschaftsteuer und damit zum Eingriff in die Wirksamkeit des (alten) Körperschaftsteuerbescheides. Die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Steuerfestsetzung betreffend Körperschaftsteuer 2012 ist daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 25. Mai 2022

