# Verlustausgleich aus Grundstücksveräußerung nach § 30 Abs 7 EStG bei Privatstiftung

**Aufgrund des pauschalen Verweises in § 13 Abs 3 Z 2 KStG auf "Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG" findet § 30 Abs 7 EStG auch bei Privatstiftungen Anwendung: Ein Veräußerungsverlust aus Grundstücksveräußerungen kann – nach Kürzung auf 60 % – mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Stiftung ausgeglichen werden. Die Schedulenbesteuerung des § 13 Abs 3 KStG steht diesem Verlustausgleich nicht entgegen, da § 30 Abs 7 EStG gerade eine gesetzlich vorgesehene Durchbrechung des Schedulensystems normiert.**

**BFG 27.05.2025, GZ. RV/7102634/2023**

**KStG: §§ 13, 22**

**EStG: §§ 30, 30a**

**Entscheidungsgründe**

**I. Verfahrensgang**

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf., x) brachte am 10. Februar 2023 eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2021 ein.

Sie erklärte darin u.a. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung mehrerer Grundstücke i.H.v. gesamt € 12.589,44 und beantragte die Berücksichtigung eines aus einer Grundstücksveräußerung resultierenden Veräußerungsverlustes i.H.v. € 9.276,55 gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 im Ausmaß von 60% (€ 5.565,99) bei der Ermittlung der Einkünfte.

Am 27. April 2023 erließ das Finanzamt für Großbetriebe einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2021, in dem der Veräußerungsverlust keine Berücksichtigung fand.

In der zeitgleich ergangenen gesonderten Bescheidbegründung erläuterte die Behörde, dass das Einkommen einer gemäß § 13 KStG 1988 offengelegten Privatstiftung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 sowie Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln sei.

Das Körperschaftsteuerrecht normiere eine nicht durchlässige Trennung zwischen normaler Körperschaftsteuerpflicht und Zwischensteuerpflicht gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988. Eine Vermischung zwischensteuerpflichtiger Einkünfte mit anderen Einkünften sei nicht zulässig.

Im Gegensatz zum Körperschaftsteuerrecht räume das Einkommensteuerrecht dem Steuerpflichtigen bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§27a Abs. 5 EStG 1988) bzw. privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) die Möglichkeit zur Tarifbesteuerung ein, ein Optionsrecht, dass bei der Zwischenbesteuerung nicht vorgesehen sei.

Eine Verlustverrechnungsmöglichkeit von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werde durch die Bestimmung des § 13 Abs. 3 KStG 1988, wonach die in § 13 Abs. 3 Z 1 und 2 angeführten Einkünfte weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen seien, ausgeschlossen.

§ 13 Abs. 3 KStG 1988 zähle die Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung unterliegen würden, darunter Z 2 ‚*Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988*' taxativ auf.

Aus § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ergebe sich durch Verweis auf § 30 EStG 1988, dass nur private Grundstücksveräußerungen (und keine solchen aus dem Betriebsvermögen) dem Regime der Zwischenbesteuerung unterliegen würden.
Damit sei klargestellt, dass die Zwischenbesteuerung neben der Normbesteuerung erfolge, ein Verlustausgleich zwischen beiden Schedulen nicht zulässig sei und § 30 Abs. 7 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen könne.
Mit Eingabe vom 27. April 2023 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2021 und erläutert begründend, dass § 30 Abs. 7 EStG 1988 auch auf Privatstiftungen anzuwenden sei.
Durch das Recht auf Ausübung der Veranlagungsoption würden auch (negative) Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus der Schedulenbesteuerung auszuscheiden sein.
Als Folge des Verweises in § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf § 30 EStG 1988 müssten alle Absätze des § 30 EStG 1988 auch auf Privatstiftungen Anwendung finden.
Ein unzulässiger Verlustausgleich stelle eine in § 13 Abs. 3 KStG 1988 begründete verfassungsmäßige Ungleichbehandlung dar, hätten Privatstiftungen doch diesfalls keine Möglichkeit zum Verlustausgleich.
Die Abhaltung eine mündlichen Verhandlung im Fall der Vorlage des Rechtsmittels an das BFG wurde beantragt.
Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Juni 2023 als unbegründet abgewiesen.
Wiederholt wurde auf die nicht durchlässige Trennung zwischen der normalen Körperschaftsteuerpflicht und der Zwischensteuerpflicht gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988, die keine Vermischungen zulasse, hingewiesen.
Aus dem Prinzip der Schedulenbesteuerung, die neben der Erfassung von Einkünften im Rahmen der Normbesteuerung eine Zwischenbesteuerung vorsehe gehe hervor, dass ein Verlustausgleich zwischen beiden Schedulen nicht zulässig sei und durch § 30 Abs. 7 EStG 1988 nicht durchbrochen werden könne.
Eine verfassungsmäßige Ungleichheit sei nicht auszumachen.
Mit Vorlageantrag vom 27. Juli 2023 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies darin auf ihre im Rahmen der Beschwerde dargelegte Begründung.
Ergänzend wurde auf den Körperschaftsteuerkommentar Bergmann/Bieber, § 13 verwiesen, der in Rz. 43 ausführe, dass ein Verlustüberhang nach § 30 Abs. 7 EStG als Folge des pauschalen Verweises von § 13 Abs. 3 Z 2 auf § 30 EStG zur Hälfte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichsfähig sei.
Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 31. Juli 2023 vorgelegt.
Mit Schreiben vom 27. Jänner 2025 wurde das zuständige Finanzamt für Großbetriebe um

Beantwortung weiterführender Fragen bzw. Vorlage weiterer Unterlagen ersucht, dessen Beantwortung am 13. Februar 2025 erfolgte.
U.a. wurde ein Wirtschaftsprüfungsbericht zum Jahresabschluss 2021, der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2021, eine Aufstellung der aktivierten Instandhaltungen > für 2020 sowie eine Berechnung des Veräußerungsverlustes und der Liegenschaftskaufvertrag vom 27. September 2021 übermittelt.
Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Fax vom 24. Mai 2025 zurückgezogen.

**II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 lautet (auszugsweise):

*Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 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 diesem Bundesgesetz.*

*...*

§ 13 Abs. 3 KStG 1988 lautet (auszugsweise):

*Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:*

*...*

*2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988.*

*Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.*

Gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 beträgt die Körperschaftsteuer für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Einkünfte einer Privatstiftung nach Abzug von Sonderausgaben gemäß § 13 Abs. 1 Z 4 25%.

§ 30 Abs. 7 EStG 1988 i.d.F. BGBl I 62/2018 lautet:

*Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit diese*

*unter § 28 Abs. 1 Z 1 und 4 fallen, auszugleichen. Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass stattdessen dieser gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit diese unter § 28 Abs. 1 Z 1 und 4 fallen, ausgeglichen wird. Diese Regelungen gelten auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).*

Die Bf. ist eine Privatstiftung, die die Offenlegungsverpflichtung gem. § 13 (1) iVm (6) KStG 1988 erfüllt.

Sie erwirtschaftet u.a. außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer Grundstücke und erzielte im Jahr 2021 einen Veräußerungsverlust aus der Veräußerung des Grundstückes ***Straße Ort*** i.H.v. € 9.276,55.

Fraglich ist, ob Verluste, die aus der Veräußerung dieses Grundstücks, das ihr zur Einkünfteerzielung gedient hat, mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zuge eines horizontalen Verlustausgleiches nach Maßgabe der Bestimmung von § 30 Abs. 7 EStG 1988 verrechnet werden können.

Die Grundstücksveräußerung der Bf. war nach der Bestimmung § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu erfassen.

Nach § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 bei Privatstiftungen, sofern § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommt, weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen.

Mit 1. April 2012, 1. StabG BGBl I 22/20012 traten die Bestimmungen zur Immobilienertragsteuer (u.a. §§ 30, 30a, 30b EStG 1988) in Kraft.

Bis zu diesem Zeitpunkt wurden Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen im Zuge der Spekulationsbesteuerung nur erfasst, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und Veräußerung 10 (15) Jahre betrug (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 a.F.).

Der Verlustausgleich des § 2 Abs. 2 EStG 1988 wurde nach damaliger Gesetzeslage durch § 30 Abs. 4 EStG 1988 insofern eingeschränkt, als Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden konnten.

Die erläuternden Bemerkungen zum 1. StabG 2012 führen im Zuge der Neuregelung aus:

‚*Unverändert zur bisherigen Rechtslage sind allfällige Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig und auch nicht vortragsfähig. Sie sind nur mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen im selben Kalenderjahr ausgleichsfähig.'*

Mit § 30a EStG 1988 wurde durch das 1. StabG 2012 ein linearer Tarif in Höhe von 25% für die Besteuerung von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen eingeführt.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuer-Kommentar § 30a Rz. 2 erläutern dazu:

‚*Die bisherige Tarifgestaltung verfolgte grundsätzlich das Ziel das Einkommen im Rahmen einer*

*synthetischen Besteuerung einem progressiven Tarif zu unterwerfen und somit entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne einer gleichen Nutzeneinbuße eine gleichmäßige Besteuerung herbeizuführen...Mit der Neugestaltung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch das BudBG 2011 und den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen durch das 1. StabG 2012 ist eine Zweiteilung des Besteuerungssystems erfolgt. Die Früchte sowie die Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und die Wertsteigerungen von Grundstücken werden im Rahmen einer Schedulenbesteuerung mit einem linearen Tarif in Höhe von 25% erfasst, die übrigen Einkünfte im Rahmen eines synthetischen Systems mit einem progressiven Tarif.'*

Mit Einführung der Immobilienertragsteuer wurde mit 1. April 2012, BGBl I Nr. 22/2012 in § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auch die Steuerpflicht für private Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 für Stiftungen normiert.

Anwendungsfall findet diese Bestimmung für Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtungen gemäß § 13 Abs. 1 iVm Abs. 6 KStG 1988 erfüllen.

Aus den erläuternden Bemerkungen dazu geht hervor:

*‚Bislang sind außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen von eigen- und gemischtnützigen „gläsernen" Privatstiftungen nur dann steuerpflichtig, wenn sie Spekulationseinkünfte im Sinne des § 30 EStG 1988 darstellen oder (Zu)Stifter der Privatstiftung eine Kapitalgesellschaft oder ein § 5 EStG 1988-Ermittler ist. Die nun geplante Abschaffung der Spekulationsfrist im Bereich der Einkommensteuer soll nun als Anlass genommen werden, auch bei Privatstiftungen erstmals eine generelle Steuerpflicht für Grundstücksveräußerungen zu verankern...*

*Da im Bereich der Einkommensteuer die Besteuerung generell mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% erfolgen soll, sind Grundstücksveräußerung von Privatstiftungen systembedingt – analog zu endbesteuerten Kapitaleinkünften – in die Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs. 3 aufzunehmen. Über die Anknüpfung von § 13 Abs. 3 Z 2 an § 30 EStG 1988 ergibt sich somit die generelle Steuerpflicht von Grundstücksveräußerungen....'*

Gemäß dieser Bestimmung sind diese außerbetrieblichen Einkünfte i.S. eines Schedulensystems weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern getrennt von der synthetischen Normalbesteuerung der Privatstiftungen nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 KStG 1988 gesondert zu versteuern.

Der Steuersatz für nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 zu versteuernde Einkünfte beträgt gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 25% nach Abzug von Sonderausgaben gemäß § 13 Abs. 1 Z 4 KStG 1988. Die Steuer ist als Zwischensteuer konzipiert und wird gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 bei späteren KESt-pflichtigen Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten gutgeschrieben.

Die Verlustausgleichsregelung i.Z.m privaten Grundstücksveräußerungen fand sich fortan in § 30 Abs. 7 EStG 1988 (ab 1. StabG BGBl I Nr. 22/2012). Der Verlustausgleich wurde darin zunächst insoweit eingeschränkt, als Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit Gewinnen aus privaten Grundstücksveräußerungen innerhalb eines Kalenderjahres

ausgeglichen werden konnten.
Mit AbgÄG BGBl I Nr. 112/2012 wurde die Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 rückwirkend geändert (§ 124b Z 234 EStG 1988) und eine Halbierung des Verlustes vor dem Ausgleich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingeführt.
Die erläuternden Bemerkungen führen dazu aus:
*‚Bisher waren Verluste nach § 30 nur mit Überschüssen nach § 30 ausgleichfähig. Nunmehr soll der Verlustausgleich insoweit erweitert werden, als er mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung durchgeführt werden kann. Damit soll der Verlustausgleich an jenen von Substanzverlusten aus Kapitalvermögen angeglichen werden, die grundsätzlich ebenfalls mit Früchten aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können. Liegen mehrere private Grundstücksveräußerungen vor, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, ist zunächst der Saldo aus diesen zu bilden. Ein verbleibender Verlustüberhang ist sodann zu halbieren. Dieser halbierte Verlust ist sodann mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Verlustausgleich ist dabei immer nur mit dem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleiches zulässig. Die vorgesehene Halbierung und die Einschränkung des Verlustausgleichs soll auch dann zum Tragen kommen, wenn die Regelbesteuerungsoption des § 30a Abs. 2 ausgeübt wird. Ein Hälfteverlust aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 30 Abs. 7 auszugleichen.'*
Der VwGH hat mit seiner Entscheidung vom 11. Dezember 2019, Ro 2019/13/0035 erwogen, dass im Hinblick auf die Berücksichtigung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen *‚...die Rechtslage in der Fassung des AbgÄG 2012 bei - wie hier - Nichtvorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung'* vergleichbar mit der Rechtslage, nach der diese Veräußerungen als Spekulationseinkünfte erfasst wurden (§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 sah ein relatives Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Spekulationseinkünften vor) war.
Zur Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, a.a.O. § 30a Rz. 7 aus:
*‚Verluste aus Grundstücksveräußerungen können ungekürzt nur mit anderen Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden. Ein Überhang ist allerdings zu halbieren und kann bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen mit laufenden Gewinnen desselben Betriebes ausgeglichen werden (§ 6 Z 2 lit d), bei privaten Grundstücksveräußerungen kann der halbierte Verlust mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (§ 30 Abs 7; siehe § 30 Tz 297 f). In diesen Fällen ist eine Regelbesteuerungsoption zur Überwindung der Schedule nicht erforderlich; diese erfolgt bereits durch die auf Grund des Gesetzes eintretende Halbierung des Verlustes.'*
Die Beschränkung auf die Hälfte des Verlustes ergab sich aus dem Umstand, dass mit dieser Bestimmung eine Durchbrechung des eingeführten Schedulensystems verbunden war.

Gewinne aus Grundstücksveräußerungen waren mit dem linearen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 (25%, später 30%) zu versteuern. Verluste aus Grundstücksveräußerungen konnten aber nunmehr im Rahmen der progressiven Einkommensteuer ausgeglichen werden.
Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 30 Rz. 297 dazu:
*‚Durch die Halbierung des gesamten Verlustes aus privaten Grundstücksveräußerungen eines Kalenderjahres wird der Erfassung mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% Rechnung getragen. Damit wird verhindert, dass Rechtsgeschäfte, die im Falle eines Gewinnes nur einer 25%igen Besteuerung ohne progressionserhöhender Wirkung für die übrigen Einkünfte unterliegen, im Verlustfall zu einer Progressionsermäßigung und somit zu einer Steuerentlastung im Ausmaß des progressiven Tarifes führen*.'
Zur Darstellung der Behörde, wonach nur private Grundstücksveräußerungen von natürlichen Personen in den Anwendungsbereich von § 30 Abs. 7 EStG 1988 fallen ist anzumerken, dass sich § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 explizit auf private Grundstücksveräußerungen ohne die von der Behörde zugedachte Einschränkung bezieht.
Für Grundstücke des Betriebsvermögens gilt, dass sie unabhängig von der Gewinnermittlungsart ab Wirksamkeit des 1. StabG 2012 mit 1. April 2012 steuerhängig sind. Die Besteuerung von Veräußerungen nach dem 31. März 2012 erfolgt im betrieblichen wie außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 (bei Veräußerungen vor dem 1. Jänner 2016 mit 25%, bei Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 mit 30%; siehe auch § 30a (3) EStG 1988).
Sofern Verluste aus der Veräußerung von privaten Grundstücken entstehen, können sie nach der dargelegten Bestimmung im betrieblichen Bereich, sofern sie dem besonderen Steuersatz von § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen (nur der Höhe nach mit 50% bzw. später mit 60% beschränkt, § 6 Z 2 lit d EStG 1988), mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden (vgl. auch VwGH Ra 2020/15/0003 v. 22. September 2021).
Für Kapitalgesellschaften wurde in § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausdrücklich normiert, dass Einschränkungen des Verlustausgleiches durch § 6 Z 2 lit d EStG 1988 nicht anzuwenden sind.
Der Verweis auf den besonderen Steuersatz § 30a Abs. 1 EStG 1988 in § 30 Abs. 7 EStG 1988 stellt nach Ansicht des BFG keinen Hinderungsgrund für dessen Anwendung auf Veräußerungsverluste die § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 dar, da damit auf den besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen hingewiesen wird (Schedulenbesteuerung) der ebenso wie bei außerbetrieblichen, nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 zu erfassenden Einkünften (dort Besteuerung nach § 22 Abs. 2 KStG 1988) außerhalb der generellen Einkünfte- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften anzuwenden ist.
Die Darstellung der Behörde, nach der infolge der Schedulenbesteuerung ein Verlustausgleich zwischen den Schedulen nicht erfolgen kann, ist nicht zutreffend wird sie doch durch die Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 durchbrochen, nach der Verluste aus der Schedule ‚private Grundstücksveräußerungen' in begrenztem Ausmaß mit positiven Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung, die der Normalbesteuerung unterliegen, verrechnet werden können.

Auch das von der Behörde vorgebrachte Argument, wonach das Einkommensteuerrecht bei der Anwendung des besonderen Steuersatzes und des progressiven Steuertarifes durchlässiger ist und eine Optionsmöglichkeit zur Tarifbesteuerung vorsieht, wohingegen bei der Zwischenbesteuerung ein opt out nicht vorgesehen ist, kann gegenständlich nicht greifen, da im Fall von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen (wie gegenständlich) eine Regelbesteuerungsoption eben nicht erforderlich ist.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn a.a.O. § 30a Rz. 7:

*‚...Eine Regelbesteuerungsoption ist aber jedenfalls erforderlich, wenn laufende Verluste oder ein Verlustvortrag aus anderen Einkunftsquellen mit Grundstücksgewinnen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, ausgeglichen werden sollen...in diesem Fall kann ein Verlustausgleich nur dadurch bewirkt werden, dass durch die Regelbesteuerungsoption die Schedule aufgehoben wird und die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in den Gesamtbetrag der Einkünfte und somit in das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 einbezogen werden...'*

Für den Fall eines Veräußerungsverlustes von Grundstücksverkäufen gilt zudem, dass es mangels anfallender Zwischensteuer zu keiner Anrechnung derselben gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 kommen kann.

Weshalb für Privatstiftungen keine Verrechnung von Veräußerungsverlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 möglich sein soll ist nicht ersichtlich, verweist doch § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ohne erkennbare Einschränkungen auf ‚*Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetztes 1988*'.

Auch die erläuternden Bemerkungen zu AbgÄG BGBl I Nr. 112/2012, mit dem erstmals die Verrechnungsmöglichkeit von privaten Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingeführt wurde, lassen eine Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeit auf Veräußerungen durch natürliche Personen nicht erkennen.

Die Ansicht der Behörde würde die Bf. daher, als einer den Sondervorschriften des § 13 KStG 1988 unterliegenden Privatstiftung, hinsichtlich ihrer aus der Veräußerung von Grundstücken herrührenden Verlustverrechnungsmöglichkeit sowohl gegenüber der Veräußerung von Grundstücken durch Privatpersonen als auch gegenüber der Veräußerung von Grundstücken die sich im Betriebsvermögen sonstiger Unternehmen befinden schlechter zu stellen und ist ungeachtet obiger Argumente auch aus steuersystematischen Überlegungen abzulehnen.

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass § 30 Abs. 7 EStG 1988 auch für Stiftungen, die Einkünfte aus privaten Einkünften nach § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu ermitteln haben,

hinsichtlich der dort normierten Verlustverrechnungsmöglichkeit mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuwenden ist.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| | |
|---|---|
| Veräußerungserlös | 360.000,00 |
| | |
| Anschaffungskosten | 402.000,00 |
| aktivierte Instandsetzung | 81.380,71 |
| Afa 2007-2021 | -114.104,16 |
| | 369.276,55 |
| | |
| Veräußerungsverlust gesamt | -9.276,55 |
| Veräußerungsverlust 60% | -5.565,93 |
| | |
| Einkünfte aus V+V lt. Bescheid | 12.589,44 |
| Veräußerungsverlust 60% | -5.565,93 |
| Einkünfte aus V+V lt. BFG | 7.023,51 |
| | |
| **Körperschaftsteuer** | **2021** |
| | € |
| Einkünfte gem. § 27a Abs. 2 EStG | 22.645,39 |
| Einkünfte gem. § 27a Abs. 1 EStG | 6.755,54 |
| Einkünfte aus V+V | 7.023,51 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 36.424,44 |
| Einkommen | 36.424,44 |
| | |
| Körperschaftsteuer gem. § 22 KStG 25% | 9.106,11 |
| einbehaltene Steuerbeträge | -5,97 |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG | -0,14 |
| festgesetzte Körperschaftsteuer | 9.100,00 |

**1.1. 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.
Eine ordentliche Revision ist als zulässig zu erklären, da eine Judikatur des Höchstgerichtes zur

Auslegung der Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988, insbesondere zur Frage der Anwendbarkeit für Privatstiftungen (Verweis in § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) bislang fehlt.

Wien, am 27. Mai 2025