

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt Buchprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz (Hauptniederlassung), die eine Zweigniederlassung im Inland betreibt. Sie erklärte mit Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2001 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 708.984,00 (€ 51.523,88).

Das Finanzamt setzte mit dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 vom 2. Juli 2003 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 453.776,00 (€ 32.977,19) fest. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass für die Bw. die Vorschriften zur Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht (§ 98 ff EStG 1988 bzw. § 21 KStG 1988) anzuwenden seien. Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 seien alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu werten. Der Gewinn sei nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, wenn hinsichtlich der Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften die Verpflichtung zur Buchführung bestehet. Daher sei der Erlös aus dem Grundstücksverkauf in Höhe von S 255.208,00 (€ 18.546,69) bei der Ermittlung der Einkünfte nicht auszuscheiden.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 erhobenen Berufung vom 29. August 2003 brachte die Bw. vor: In den Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (§ 21, Rz 1459) sei ausgeführt: *"Es besteht für eine von der ausländischen Körperschaft unterhaltene Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften keine Buchführungspflicht, es kommen die Regeln über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zur Anwendung"*. Im Körperschaftsteuerkommentar von Bauer/Quantschnigg (§ 21, Tz 28) sei ausgeführt: *"Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft. Eine Verpflichtung zur Buchführung auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften kann grundsätzlich für einen Betrieb aus Land- und Forstwirtschaft nicht begründet werden"*.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19. September 2003 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

Nach den Bestimmungen des KStG 1988 seien die Einkünfte der Bw. seit der Eintragung in das Firmenbuch im Jahr 1991 stets den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen gewesen. Deshalb sei der Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 und nicht gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln gewesen.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 24. Oktober 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte darin folgendes vor:

Im Körperschaftsteuerkommentar von Bauer/Quantschnigg werde unter § 21, Rz 28, Punkt 4 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ausgeführt, dass der beschränkten Steuerpflicht die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 98 Z 1 EStG 1988) unterliegen würden. Dadurch könnten auch ausländische Körperschaften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen (Wiesner u.a., Körperschaftsteuergesetz 1988, § 21, Anmerkung 7). Ausländische Kapitalgesellschaften erzielten ebenfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, da auf Grund der inländischen Betriebsstätte die Auslandsmerkmale unbeachtlich blieben. Die Bestimmung § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 möge daran nichts zu ändern. Eine Verpflichtung zur Buchführung auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften könne grundsätzlich für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht begründet werden.

Wegen der Ausnahmeverordnungen des § 3 Abs. 1 HGB begründe ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft keine Kaufmannseigenschaft. Auf Land- und Forstwirte sei daher das HGB generell nicht anwendbar (Straube, HGB, § 3 Rz 1; Krejci, EGG, § 1, Anmerkung 94-98).

Eine Eintragung in das Firmenbuch könne daher weder für den Hauptbetrieb noch für eine Zweigniederlassung erfolgen. Nur für die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe sei der Unternehmer berechtigt, aber nicht verpflichtet, eine Eintragung in das Firmenbuch herbeizuführen. Eine handelsrechtliche Vorschrift, die die Führung von Büchern anordne, fehle. Auch die sondergesetzliche Vorschrift des § 112 GmbHG verlange die Führung von Büchern nur im Zusammenhang mit der Errichtung einer Zweigniederlassung im Sinne von § 13 HGB und sei daher auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht anwendbar. Die Formkaufmannseigenschaft des § 6 Abs. 2 HGB treffe nur solche Körperschaften des privaten Rechtes, die in das Firmenbuch eingetragen seien, also inländische Gesellschaften. Werde ein Unternehmen in das Firmenbuch freiwillig eingetragen, welches ein Nebengewerbe zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstelle, so sei auf Grund der Vorschrift des § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 nur dieser von der Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 EStG 1988 zu erfassen. Nur die Einkünfte aus dem Nebenbetrieb seien gewerbl. Da ein solcher Nebenbetrieb im gegenständlichen Fall fehle, sei eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 nicht gegeben. Als Beilage zur Berufung wurde ein Aktenvermerk über den Inhalt eines Telefongesprächs, in dem ein anerkannter Experte für Körperschaftsteuerrecht des Bundesministeriums für Finanzen die von der Bw. vertretene Rechtsansicht bestätigte, vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. wendet sich in der Berufung gegen die Anwendbarkeit der Gewinnermittlungs-vorschrift § 5 EStG 1988. Das in der Schweiz ansässige Unternehmen (Hauptniederlassung) unterliegt mit der Zweigniederlassung in Österreich gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Ersteintragung in das österreichische Firmenbuch erfolgte am 23. April 1991. Der Betriebsgegenstand der Bw. war von Beginn an ausschließlich die Land- und Forstwirtschaft. Es wurden keine Nebengewerbe betrieben. Von der Bw. wurden für alle Abgabenerhebungszeiträume Bücher nach den Vorschriften des Handelsrechts geführt und entsprechende Jahresabschlüsse beim Finanzamt eingereicht.

Wie aus den vorliegenden Unterlagen klar hervorgeht, wurde der Gewinn von der Bw. stets gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Mit den Körperschaftsteuererklärungen wurden von der Bw. bis einschließlich zum Jahr 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Bw. erklärte erstmals in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 ihre Einkünfte als solche aus Land- und Forstwirtschaft. In Berichten über die Ergebnisse der bei der Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen (vom 7. Februar 1995 und vom 26. August 2002) ist als Gewinnermittlungsart jene gemäß § 5 EStG 1988 ausgewiesen.

Der aus dem § 21 bestehende 3. Teil des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl.Nr. 401/1988, ist mit "*Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht. Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht*" übertitelt.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich jener Einkünfte, die einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, folgendes: Besteht hinsichtlich der Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften eine Verpflichtung zur Buchführung, sind alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu behandeln. Der Gewinn ist nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.

In der Aufzählung der steuerpflichtigen Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht des § 98 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, sind unter Ziffer 1 die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21) angeführt.

Die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft bezieht sich auf sämtliche Einkunftsarten gemäß § 98 EStG 1988, ausgenommen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Entsprechend der Isolationstheorie sind die einzelnen Einkünfte isoliert von der Rechtsform der ausländischen Körperschaft zu betrachten, innerstaatliche Subsidiaritätsmerkmale von einzelnen Einkunftsarten sind bedeutungslos. Die Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft bestimmt sich nicht nach dem Erscheinungsbild im Ausland oder der Rechtsnatur des Leistenden, sondern ausschließlich nach dem Inhalt der erbrachten Leistung und den objektiven Verhältnissen im Inland. Die isolierende Betrachtungsweise findet uneingeschränkt Anwendung, wenn die ausländische Körperschaft im Inland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter hat.

Unterhält die ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, liegen nach § 21 Abs. 1 Z 2 KStG 1988, hinsichtlich jener Einkünfte, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, betriebliche Einkünfte vor.

Die Ermittlungsvorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten sind anzuwenden. Während eine inländische Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben kann, sind für eine ausländische auch andere Einkunftsarten möglich (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 21, Tz 1452 bis 1455).

Besteht für eine von einer ausländischen Körperschaft unterhaltene Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften keine Buchführungspflicht, kommen die Regeln über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder § 17 EStG 1988 zur Anwendung (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 21, Tz 1459).

Wie aus den dargestellten Rechtsnormen und Lehrmeinungen zweifelsfrei zu entnehmen ist, kommt der Beantwortung der Frage, ob die Bw., eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz (Hauptniederlassung), hinsichtlich ihrer Zweigniederlassung in Österreich nach inländischen handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig ist, die maßgebliche Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung zu.

Gemäß § 1 Abs. 1 HGB ist Kaufmann im Sinne des HGB, wer ein Handelsgewerbe betreibt.

Gemäß § 1 Abs. 2 HGB gilt als Handelsgewerbe jeder Gewerbebetrieb, der eine der in dieser Bestimmung aufgezählten Arten von Geschäften zum Gegenstande hat.

Gemäß § 2 HGB gilt ein gewerbliches Unternehmen, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, auch wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 nicht vorliegen als Handelsgewerbe im Sinne dieses Gesetzbuches, sofern die Firma des Unternehmers in das Firmenbuch eingetragen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, die Eintragung nach den für die Eintragung kaufmännischer Firmen geltenden Vorschriften herbeizuführen.

Gemäß § 3 Abs. 1 HGB finden die Vorschriften der §§ 1 und 2 auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft keine Anwendung.

Gemäß § 3 Abs. 2 HGB findet, wenn mit dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ein Unternehmen verbunden ist, das nur ein Nebengewerbe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darstellt, auf dieses der § 2 mit der Maßgabe Anwendung, dass der Unternehmer berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, die Eintragung in das Firmenbuch herbeizuführen.

Gemäß § 6 Abs. 1 HGB finden die in Betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften auch auf die Handelsgesellschaften Anwendung.

Gemäß § 254 Abs. 1 AktG ist, wenn der Sitz einer Aktiengesellschaft im Ausland ist, die Gesellschaft durch den Vorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung hat.

Der Gesetzgeber ordnet diesbezüglich keine Ausnahmen, wie etwa im Hinblick auf die konkreten Tätigkeitsbereiche von Zweigniederlassungen, an.

In § 3 Abs. 1 HGB ist lediglich die Nichtanwendung der §§ 1 und 2 HGB auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft normiert, so dass § 254 Abs. 1 AktG, der als spezielle Norm die Firmenbucheintragung für Zweigniederlassungen von ausländischen Aktiengesellschaften anordnet, davon unberührt bleibt.

Deshalb war im gegenständlichen Fall die Hauptniederlassung der in der Schweiz im Handelsregister eingetragenen Aktiengesellschaft mit ihrer Zweigniederlassung im Inland im österreichischen Firmenbuch einzutragen, was tatsächlich auch geschehen ist.

Daher kann dem auf § 3 Abs. 1 HGB gestützten Berufungsvorbringen, dass hinsichtlich einer Zweigniederlassung einer Aktiengesellschaft, in der die Land- und Forstwirtschaft betrieben werde, keine Firmenbucheintragung vorgesehen sei, nicht zugestimmt werden.

Es wäre aber verfehlt, aus dem Umstand, dass gemäß § 254 Abs. 1 AktG eine Firmenbucheintragung vorzunehmen war, unreflektiert auf eine handelsrechtliche Buchführungspflicht der inländischen Zweigniederlassung der ausländischen Aktiengesellschaft zu schließen.

Nach den österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften besteht für die inländische Zweigniederlassung einer ausländischen Aktiengesellschaft, die ausschließlich Land- und Forstwirtschaft betreibt, keine Buchführungspflicht.

Demnach ist § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988, wonach Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen aus einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind und die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 vorzunehmen ist, im Falle der Bw. nicht anzuwenden.

Die inländische Zweigniederlassung der in der Schweiz ansässigen Aktiengesellschaft erzielte von Beginn ihres Bestehens an Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und unterlag daher der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Die Erklärung dieser Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und die Vornahme der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 erfolgte bis zum Jahr 2000 offenbar in Weiterführung einer einmal vorgenommenen unrichtigen Beurteilung der Rechtslage.

Das ist dadurch erklärlich, dass es bis zum Jahr 2001, in dem ein Erlös aus einem Grundstücksverkauf erzielt wurde, in steuerlicher Hinsicht keinen Unterschied machte, ob der Gewinn nach § 5 EStG 1988 oder nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wurde.

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Aus der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich, dass der von der Bw. im Jahr 2001 erzielte Erlös aus einem Grundstücksverkauf in Höhe von S 255.208,00 (€ 18.546,69) bei der Ermittlung der Einkünfte auszuscheiden war.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt