

GZ. RV/0495-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die W. T. Wirtschaftstreuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften St. Nr. XX nunmehr St. Nr. XY des Finanzamtes für den 2. und 20 Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1992 betragen € 566.074,21 (S 7.789.351,00). Die Körperschaftsteuer 1992 beträgt € 167.643,14 (S 2.306.820,00). Die anrechenbare Steuer beträgt € 27.389,16 (S 376.883,00).

### 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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Bei der Bw. handelt es sich um einen Verein. Zweck des Vereines laut Vereinsstatut ist:

- die Rettung und Betreuung von herrenlosen streunenden Katzen, oder die Aufnahme solcher Katzen, die von Besitzern nicht mehr behalten werden oder ausgesetzt werden sollen,
- die Vermittlung von Katzen an tierliebende Bevölkerungskreise,
- die unentgeltliche Aufnahme von solchen Katzen in Vereinspflege, deren Besitzer Mitglieder der Bw. sind und vorübergehend nicht in der Lage sind, sich selbst um ihre Tiere zu kümmern,
- die Propagierung des Katzenschutzgedankens unter der Bevölkerung, sowie auch die Zusammenarbeit mit ähnlichen Vereinen.

Die zur Erreichung des Vereinszweckes notwendigen Mittel sollen laut Statuten durch die Mitgliedsbeiträge ordentlicher Mitglieder sowie durch Spenden und sonstige freiwillige Zuwendungen, auch von Todes wegen, aufgebracht werden.

Mit Testament vom 8. Mai 1987 wurden die Bw. und drei weitere Vereine von der am 5. 3.1991 verstorbenen Mag. Sch. als Erben eingesetzt. Der Erbteil der Bw. hat lt. Testament 20% betragen. Im Verlassenschaftsverfahren nach Mag. Sch. haben die testamentarisch eingesetzten Erben bedingte Erbserklärungen abgegeben. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Döbling vom 15.5.1995 wurde der Nachlass den Erben eingeantwortet.

Im Nachlass von Mag. Sch. befand sich unter anderem eine Apotheke, welche bis März 1992 von der Erbengemeinschaft betrieben und anschließend verkauft wurde. Die Erbengemeinschaft war Zeit ihres Bestehens beim Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erfasst und hat dort unter anderem eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1992 eingereicht. Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk hat mit Bescheid vom 29. August 1994 die von der Erbengemeinschaft erzielten Einkünfte des Kalenderjahres 1992 mit S 38.946.755,00 festgesetzt. Der Anteil der Bw. an den gesondert festgestellten Einkünften hat S 7.789.351,00 betragen. In diesem Anteil sind laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 29. August 1994 Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 (1) EStG 1988 in Höhe von S 7.418.945,00 enthalten. Der auf die Bw. entfallende Anteil an einbehaltener Kapitalertragsteuer beträgt lt. Tangente S 2.359,00.

Die Bw. selbst war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum beim Finanzamt für Körperschaften (nunmehr Finanzamt für den 23. Bezirk) steuerlich erfasst. Mit Vorhalt vom 18. März 1996 hat das Finanzamt für Körperschaften der Bw. mitgeteilt, dass ihr Anteil an den

gesondert festgestellten (aus der Verlassenschaft nach Mag. Sch. resultierenden) Einkünften der Körperschaftsteuer zu unterziehen sei und die Bw. für die Dauer der Beteiligung an einer Personengesellschaft den Status der Gemeinnützigkeit verloren habe. Der Verlust der Gemeinnützigkeit könne jedoch durch eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO, welche bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zu beantragen wäre, verhindert werden. Da bei Vorliegen einer Ausnahmegenehmigung nur der Anteil an den gesondert festgestellten Einkünften der Körperschaftsteuer unterliegen würde, wurde die Bw. ersucht binnen Monatsfrist bekanntzugeben, ob sie beabsichtige um eine Ausnahmegenehmigung anzusuchen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. März 1996 hat die Bw. dem Finanzamt mitgeteilt, dass Sie einen Antrag gemäß § 44 Abs. 2 BAO bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland eingebracht habe. Dieser war der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Am 21. Mai 1996 hat die Bw. die Körperschaftsteuererklärung 1992 beim Finanzamt eingereicht. In der eingereichten Körperschaftsteuererklärung wurde der auf die Bw. entfallende Anteil an den vom Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk gesondert festgestellten Einkünften ausgewiesen und beantragt den in diesem Anteil enthaltenen Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Mit Bescheid vom 20. August 1997 hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland über den Antrag der Bw. gemäß § 44 Abs. 2 BAO entschieden und von der Geltendmachung der nach § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen vollen Abgabepflicht bis auf Widerruf insoweit abgesehen, als der Bw. alle Begünstigungen, die in den einzelnen Abgabengesetzen bei Betätigung für gemeinnützige Zwecke vorgesehen sind, weiterhin gewährt werden sollten. Die Bewilligung wurde für die Dauer des Bestehens der Mitunternehmerschaft erteilt und davon abhängig gemacht, dass die im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielten nicht begünstigten und damit steuerpflichtigen Erträge zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet werden.

In weiterer Folge hat das Finanzamt für Körperschaften mit vorläufigem Bescheid vom 19. Juni 1998 die Einkünfte der Bw. für das Jahr 1992 mit S 7.789.351,00 festgesetzt. Das steuerpflichtige Einkommen nach Berücksichtigung eines Freibetrages gemäß § 23 Z. 2 KStG 1988 von S 100.000,00 hat laut vorläufigem Bescheid S 7.689.351,00 betragen. Die von der eingereichten Abgabenerklärung abweichende Erledigung wurde damit begründet, dass die Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG 1988 bei Körperschaften nicht zum tragen komme.

Gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 1998 hat die Bw. am 25. Juni 1999 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass es sich bei der Bw. um einen gemeinnützigen Verein handle, der nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sei. Bei den im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb würde es sich laut Berufungsvorbringen nicht um Einkünfte aus einer selbständigen nachhaltigen Betätigung mit Gewinnabsicht handeln, sondern um Einkünfte aus der Veräußerung eines Teilbetriebes, der in etwa ein Jahr vor der Veräußerung im Erbwege erworben worden sei, wobei bereits infolge des Erwerbes Erbschaftsteuer entrichtet worden sei. Im Hinblick darauf wurde beantragt den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei zu belassen und den Körperschaftsteuerbescheid 1992 ersatzlos aufzuheben.

Dass Finanzamt hat den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid am 12. August 1998 für endgültig erklärt und mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 1998 der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1992 teilweise stattgegeben. Konkret wurde die von der Bw. bereits entrichtete Erbschaftsteuer unter Bezugnahme auf § 24 Abs. 5 EStG 1988 auf die Körperschaftsteuer angerechnet, wodurch sich die Abgabenschuld der Bw. von ursprünglich S 2.306.820,00 auf S 1.929.937,00 vermindert hat. In der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass einer Körperschaft die einen Gewerbebetrieb unterhält gemäß § 44 Abs. 1 BAO eine abgabenrechtliche Begünstigung nicht zukomme, wobei die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gemäß § 23 Z 2 und Z 3 EStG 1988 als Gewerbebetrieb anzusehen sei. Durch die von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland am 20.8.1997 erteilte Ausnahmegenehmigung sei die Steuerpflicht der Bw. auf die Erträge aus der Mitunternehmerschaft eingeschränkt worden. Die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft im Jahr 1992 hätten lt. der gesonderten Feststellung S 7.789.351,00 betragen und wären der Körperschaftsteuer zu unterziehen. Die von der Bw. entrichteten Erbschaftsteuer sei wie beantragt angerechnet worden.

Die Bw. hat betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 27. August 1998 mehrfach um Fristverlängerung angesucht und am 30. Oktober 1998 einen Vorlageantrag eingebracht. Im Vorlageantrag wurden die rechtlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften und die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen seien, außer Streit gestellt. Es wurde jedoch beanstandet, dass von der Abgabenbehörde I. Instanz das wirtschaftlich Gewollte des diesem Bescheid zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes, nämlich das Testament von Mag. Sch. samt Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Döbling vom

15.5.1995 nicht berücksichtigt worden sei und wurde in diesem Zusammenhang die folgende Passage des Testamentes zitiert:

*"Die im Punkt 2.) angeführten Erben erhalten sohin das verbleibende und durch Verkauf von Nachlaß-Vermögen erzielte bare Geld in Höhe der Quoten nach Abzug der aller Kosten und Gebühren des Nachlaßverfahrens..."*

Nach Ansicht der Bw. stehe aufgrund obiger Passage unzweifelhaft fest, dass Mag. Sch. den Erben bares Geld und nicht einen Mitunternehmeranteil vererben wollte. Da es sich bei den Erben nach Mag. Sch. um gemeinnützige Körperschaften im Sinne der BAO handle, würde demnach keine Körperschaftsteuerpflicht entstehen.

Gemäß den weiteren Ausführungen werde in § 21 BAO ausdrücklich normiert, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liege das Gewicht der Beurteilung eines abgabenrechtlichen Vorganges bei seinem tatsächlichen inneren Gehalt (VwGH 4.2.1966, 709/64) und nicht bei seinem äußeren Erscheinungsbild (VwGH 4.2.1957, 554/54, VwGH 13.12.1957, 3117/54). Nicht die formalrechtliche Gestaltung (VwGH 20.3.1964, 1046/63) sondern der wahre wirtschaftliche Sinngehalt eines Geschehens oder einer Vereinbarung sei bedeutsam (VwGH 18.1.1963, 1547/62).

Wenn nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Gewicht der Beurteilung eines Sachverhaltes bei seinem wirtschaftlichen Gehalt und nicht bei seinem formalen Erscheinungsbild liege, könne dieser Beurteilungsmaßstab keinesfalls dazu führen, die Besteuerung nicht nach dem tatsächlichen, sondern nach dem fingierten Geschehen vorzunehmen (VwGH 14.11.1963, 2190/60, VwGH 11.6.1965, 1881/61, VwGH 23.6.1966, 114/66), was laut Vorlageantrag unter Bezugnahme auf das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 8.11.1973, 666/73 auch zugunsten des Abgabepflichtigen gelte.

Ergänzend wurde ausgeführt, das durch die am 20.8.1997 erteilte Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO die Steuerpflicht der Bw. auf die Erträge aus der Mitunternehmerschaft eingeschränkt worden sei. Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1992 sei hingegen am 29.8.1994 und damit zu einem Zeitpunkt erfolgt, wo es noch keine Ausnahmegenehmigung gegeben habe. Deshalb, aber auch weil der Einwand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu jedem Zeitpunkt des Verfahrens von der Abgabenbehörde zu beachten sei, würde laut Vorlageantrag der Einwand, dass abgeleitete Bescheide nicht mit der

Begründung angefochten werden können, dass der Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) rechtswidrig sei, ins Leere gehen.

Von der Bw. wurde beantragt den Körperschaftsteuerbescheid vom 27.8.1998 aufzuheben und die aufgrund des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides bestehende Abgabenschuld gemäß § 212a BAO bis zur rechtskräftigen Erledigung der Berufung auszusetzen.

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

Die Bw. bestreitet nicht, dass vom Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk am 29. August 1994 ein Feststellungsbescheid erlassen wurden und das ihr in diesem Feststellungsbescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 7.789.351,00 zugewiesen wurden.

Gemäß § 192 BAO werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

Im Einkommensteuerverfahren bzw. im Körperschaftsteuerverfahren besteht daher eine Bindung an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und wird in diesem Zusammenhang beispielsweise auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. März 1997, 96/15/0102 sowie vom 22. September 1992, 89/14/0112 verwiesen.

Das seinerzeit zuständige Finanzamt für Körperschaften (nunmehr Finanzamt für den 23. Bezirk) hat demnach die im Feststellungsbescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk ausgewiesenen Einkünfte der Bw. im Körperschaftsteuerverfahren zurecht berücksichtigt. Dies umso mehr, als der Bw. für die im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielten Erträge eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht zuerkannt wurde.

Zum Vorbringen, wonach die Erblasserin Mag. Sch. der Berufungswerberin bares Geld und nicht einen Mitunternehmeranteil vererben wollte wird angemerkt, dass gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einkünfte die nach dem Tod eines Steuerpflichtigen aus dem Nachlassvermögen erzielt werden ab dem Todestag dem bzw. den Erben zuzurechnen sind. Wenn im Nachlass Betriebsvermögen enthalten ist, haben die Erben die Buchwerte des Erblasser zu übernehmen und fortzuführen (VwGH 4. Juni 1985, 85/14/0015, VwGH 26. Mai 1998, 93/14/0191)

Die Zurechnung der Einkünfte aus dem Nachlassvermögen knüpft demnach an die zivil- und formalrechtlichen Stellung des in einem Testament Bedachten an. Wird der Bedachte im Testament als Erbe eingesetzt dann tritt er nach dem Tod des Erblassers in dessen Rechtstellung ein und es sind ihm die Verfügungen über im Nachlassvermögen vorhandenes Betriebsvermögen (Veräußerung, Aufgabe, Liquidation, Weiterführung) zuzurechnnen. Da der Tatbestand an den die Steuerpflicht geknüpft wird die formalrechtliche Betrachtungsweise erfordert und die Bw. im Testament eindeutig als Erbe und nicht als Legatar eingesetzt wurde kommt die Bestimmung des § 21 (1) BAO nicht zum tragen. Dies unabhängig davon, dass deren Einwand nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur im Feststellungsverfahren nicht aber im abgeleiteten Verfahren zulässig wäre.

Die im Feststellungsbescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden im angefochtenen Bescheid demnach zurecht berücksichtigt. Die von der Berufungswerberin im Verlassenschaftsverfahren entrichtet Erbschaftsteuer wurde wie beantragt auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Juli 2003