



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. Bw, vom 22. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Jänner 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, ein italienische GmbH hat im Jahr 2002 gemeinsam mit einer inländischen GmbH eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet. Der Ort der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft befand sich nach den Angaben der beiden Beteiligten (lt. Verf 26) am Firmensitz der inländischen GmbH. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurde zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines bestimmten Bauvorhabens gegründet (vgl. nochmals Angaben der Beteiligten laut Verf 26).

Für die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurden in weiterer Folge für die Streitzeiträume erklärungsgemäße Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2002 bis 2004 erlassen. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Anschluss an eine die Berufungswerberin betreffende Betriebsprüfung wurden seitens des Finanzamtes mit Ausfertigungsdatum 23. Jänner 2008 erstmals Körperschaftssteuerbescheide

betreffend die Jahre 2002 bis 2004 erlassen, in welchen die lt. den Mitteilungen über die gesonderte Gewinnfeststellung gem. [§ 188 BAO](#) betreffend die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auf die Berufungswerberin entfallenden Einkünfte zum Ansatz gebracht wurden.

In der Begründung zu den Bescheiden wurde darauf hingewiesen, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei.

In einem Anhang zum Betriebsprüfungsbericht vom 21. Jänner 2008 – ein Schreiben vom 14.11.2007 mit der Überschrift „Prüfungsfeststellungen“ - wurde unter Punkt 1 „Körperschaftsteuer“ ausgeführt, dass zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines Büro- und Verwaltungsgebäudes die Abgabepflichtige gemeinsam mit einer österreichischen Ziviltechniker-GmbH im März 2002 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit Sitz in Innsbruck gegründet habe und die erzielten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt worden seien.

Auf Grund der zwölf Monate überschreitenden Mitwirkung an der Bauausführung sei nach [Artikel 5 DBA-Italien](#) die Begründung einer österreichischen Betriebsstätte für die Berufungswerberin ausgelöst worden. Die Einkünfte der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen italienischen abgabepflichtigen GmbH seien daher in Österreich steuerpflichtig und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Weiters wurde darin ausgeführt, dass die im Zuge der Prüfung geltend gemachten Betriebsausgaben bei der Körperschaftsteuerveranlagung nicht berücksichtigt werden könnten, weil die Einkünfte der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gem. [§ 188 BAO](#) einheitlich und gesondert festgestellt worden seien.

In der gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhobenen Berufung (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21. Februar 2008) wurde vorgebracht, dass es sich bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht um ein ARGE handle, mit dem alleinigen Zweck einen Werkvertrag zu erfüllen, weshalb die Vorschriften des [§ 188 Abs. 1 BAO](#) gem. der Bestimmung des [§ 188 Abs. 4 BAO](#) nicht anwendbar seien und daher die Betriebsausgaben der Berufungswerberin im Körperschaftsteuerverfahren geltend gemacht werden könnten.

Darüberhinaus sei [Artikel 5 DBA-Italien](#) nicht anwendbar, da in Österreich keine Betriebsstätte begründet worden sei. Die Vermutung des Finanzamtes, dass gem. [Artikel 5 Abs. 2 lit g DBA-Italien](#) eine Betriebsstätte vorgelegen sei, weil die Bauausführung die Dauer von zwölf Monaten überschritten hätte, sei nicht richtig, weil von der Berufungswerberin weder Bauausführungs- noch Montagearbeiten durchgeführt worden seien; vielmehr hätten sich die Leistungen der Berufungswerberin in Österreich auf Beratung und Informationsaustausch mit

der inländischen GmbH sowie auf Hilfstätigkeiten beschränkt. Die alleinige bauaufsichtliche Maßnahme, die die Berufungswerberin hätte treffen können, sei die Bewährungsabnahme gewesen, welche aber vom ARGE-Partner durchgeführt worden. Insofern seien die Unternehmensgewinne der Berufungswerberin gem. [Artikel 7 DBA-Italien](#) in Italien zu versteuern.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 18. Juni 2008) wurde darauf hingewiesen, dass für die Jahre 2002 bis 2006 für die Mitunternehmerschaft Erklärungen eingereicht worden seien und betreffend den Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 sogar Berufung eingebracht worden sei, weil bei der Gewinnaufteilung ein Fehler unterlaufen sei. Da die rechtskräftigen Feststellungsbescheide gemäß [§ 192 BAO](#) Bindungswirkung betreffend die Körperschaftsteuerbescheide entfalten würden, sei auf die Frage des Vorliegens einer ARGE bzw. die Geltendmachung von Betriebsausgaben nicht weiter einzugehen.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2008 wurde sodann der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 198 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen. Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten ([§ 198 Abs. 2 BAO](#)).

Gemäß [§ 198 Abs. 2 BAO](#) sind sohin auch die Bemessungsgrundlagen vom Spruch eines Abgabenbescheides mit umfasst. Bemessungsgrundlage ist bei der Körperschaftsteuer ebenso wie bei der Einkommensteuer das Einkommen ([§ 7 Abs. 1 KStG 1988](#) bzw. [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG ebenso wie gemäß [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) zählen zum Einkommen u.a. der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten.

Damit finden u.a. auch die Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten der jeweiligen Höhe nach Eingang in die Steuerbemessungsgrundlage für die Körperschaft- bzw. Einkommensteuer.

In einem Abgabenbescheid werden als Teile der Bemessungsgrundlage jeweils nur steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen. Damit Einkünfte als Teil der

Steuerbemessungsgrundlage in einem Bescheid ausgewiesen werden können, ist sohin vorweg zu prüfen, ob die relevanten Einkünfte der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegen und darüberhinaus, ob das Besteuerungsrecht bezüglich der Einkünfte aufgrund der Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen Österreich zukommt. Nur wenn dies zu bejahen ist, sind diese als Einkünfte (als Teil der Bemessungsgrundlage) im Abgabenbescheid auszuweisen.

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine ausländische Kapitalgesellschaft, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hat.

Körperschaften (wie die Berufungswerberin), die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz ([§ 27 der Bundesabgabenordnung](#)) haben, sind mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig (vgl. § 1 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG).

Gemäß § 21 Abs 1 Z 1 gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 folgendes:

1. Die Steuerpflicht erstreckt sich 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....

In einem Körperschaftsteuerbescheid betreffend eine ausländische beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft sind sohin nur jene Einkünfte als Teil der Steuerbemessungsgrundlage auszuweisen, hinsichtlich derer sie der Steuerpflicht unterliegen. Einkünfte hinsichtlich der dem österreichischen Staat kein Besteuerungsrecht zukommt, weil sie entweder nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen oder das Besteuerungsrecht aufgrund der Regelungen im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen dem Sitzstaat zukommen würde, sind nicht im Bescheid als Einkünfte auszuweisen.

Wenn an den Einkünften (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens) mehrere Personen beteiligt sind, werden die Einkünfte nach [§ 188 Abs 1 BAO](#) einheitlich und gesondert festgestellt.

Nach Abs 3 leg.cit. ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind sohin gemäß [§ 188 BAO](#) einheitlich, d.h. für alle in Betracht kommenden Mitunternehmer in einem einheitlichen Verfahren zu ermitteln, und gesondert, d.h. eben nicht im Rahmen der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftssteuerveranlagung sondern in einem gesonderten Verfahren festzustellen.

Auch bei einem Feststellungsbescheid ist gemäß [§ 188 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 93 Abs. 2 BAO](#) die Höhe der Einkünfte Spruchbestandteil.

Zweck der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (VwGH 22.11.2001, [98/15/0056](#)).

Weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenen Verfahren getroffen werden sollen, in denen der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann, sollen alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, in Feststellungsverfahren getroffen werden und zwar mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide aller Beteiligten (vgl. Ritz BAO, § 188 Tz 9 unter Bezugnahme auf VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

Gegebenenfalls hat ein solcher Bescheid daher etwa darüber abzusprechen (vgl Ritz, BAO, § 188 Tz 10 und 11)

- ob Einkunftssteile begünstigten Steuersätzen (insbesondere gem [§ 37 EStG 1988](#)) unterliegen (VwGH 28.2.1995, [95/14/0021](#); 18.10.2005, [2004/14/0154](#)),
- ob Verlustanteile iSd [§ 18 Abs 6 und 7 EStG 1988](#) vortragsfähig sind (zB Tanzer, WBI 1988, 134 f; VwGH 15.12.1994, [92/15/0030](#); 18.10.2005, [2004/14/0154](#); aM Reiner, Einkünftefeststellung, 117; nach Ellinger, in Gassner/Lang, Besteuerung, 115, ergebe sich aus dem Erk vom 15.12.1994, dass dieser Abspruch zwar zulässig ist, aber im Unterschied zu den im ersten, dritten und vierten Punkt erwähnten Absprüchen nicht zwingend geboten sei),
- ob Einkunftsanteile zB gem [§ 10 Abs 8 EStG 1988](#) (idF vor BGBI I 2009/26) nicht ausgleichsfähig sind (vgl zB VwGH 20.11.1996, [94/15/0091](#)),
- ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähige Einkunftsanteile spätere Gewinnanteile mindern (VwGH 19.5.1993, [91/13/0113](#); 15.12.1994, [92/15/0030](#); 20.11.1996, [94/15/0091](#), jeweils zu [§ 23a EStG 1972](#)).

Zu berücksichtigen ist weiters, dass auch im Falle des Vorliegens steuerlicher Liebhaberei - also einer Tätigkeit, die auf Dauer gesehen kein positives Ergebnis erwarten lässt und bei welcher die Ergebnisse der Tätigkeit ertragsteuerlich unbeachtlich sind - die Einkünfte nicht nach [§ 188 BAO](#) festzustellen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zudem die Auffassung, dass in einem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften auch über

die persönliche und sachliche Steuerpflicht der Beteiligten dem Grunde nach mit bindender Wirkung abgesprochen wird (VwGH 22.9.1992, [89/14/0112](#)) bzw. dass auch die unterschiedlichen persönlichen Verhältnisse der einzelnen Mitunternehmer zu berücksichtigen sind (VwGH 19.5.1993, [89/13/0151](#)).

Alle vorgenannten Umstände legen nach Ansicht des Referenten klar, dass in einem Feststellungsbescheid ebenso wie in einem Körperschaftsteuer- oder Einkommensteuerbescheid ausschließlich jene Einkünfte auszuweisen sind, die der Steuerpflicht unterliegen.

Auch Gröhs vertritt hiezu die Auffassung, dass im Feststellungsbescheid auch über die Steuerpflicht des Anteiles an den Einkünften abzusprechen, somit auch darüber, ob der Beteiligte unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. Gröhs, Gewinnbeteiligung, Seite 82 f mit dem dort angeführten Berechnungsbeispiel, wonach nur jene Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in das Feststellungsverfahren aufzunehmen sind, hinsichtlich derer sie der beschränkten Steuerpflicht unterliegt).

Damit spricht aber ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften nicht nur über die Höhe der Einkünfte, sondern implizit auch über deren Steuerpflicht ab, da in einem Abgabenbescheid, ebenso wie in einem Feststellungsbescheid nur „**steuerpflichtige** Einkünfte“ auszuweisen sind (vgl. wörtlich VwGH 27.10.1976, 491/76).

Da gemäß [§ 192 BAO](#) in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde zu legen sind, sind im streitgegenständlichen Fall auch den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden die in den Feststellungsbescheiden gem. [§ 188 BAO](#) auf die Berufungswerberin entfallenden Einkünfte zugrunde zu legen, da nach den voranstehenden Ausführungen in den Bescheiden gemäß [§ 188 BAO](#) ausschließlich jene Einkünfte auszuweisen sind, hinsichtlich derer die Berufungswerberin in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt und hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht aufgrund der Regelungen im [DBA-Italien](#) Österreich zukommt.

Insoweit stellen die gegenüber der Mitunternehmerschaft für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß [§ 188 BAO](#) erlassenen Feststellungsbescheide sohin Grundlagenbescheide für die Körperschaftsteuer der Gesellschafter dar und sprechen bindend über die Art der Einkünfte, die Höhe der **steuerpflichtigen** gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer **steuerpflichtigen** Anteile.

Da nach [§ 252 Abs 1 BAO](#) ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, ist eine Berufung gegen einen Abgabenbescheid, die lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen.

Da im Spruch von Feststellungsbescheiden enthaltene Feststellungen weiters sogar dann für (abgeleitete) Abgabenbescheide von Bedeutung sind, wenn sie sich als unrichtig oder unzulässig erweisen (VwGH 15.12.1994, [92/15/0030](#)), sind die in Feststellungsbescheiden ausgewiesene Einkünfte zwingend den gegenständlich angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden aufgrund der bestehenden Bindungswirkung zugrunde zu legen, auch wenn im vorliegenden Fall evident ist, dass in den Feststellungsbescheiden angefallene Betriebsausgaben eines Beteiligten keine Berücksichtigung gefunden haben.

Daran vermag auch der Einwand, dass die Einkünfte gemäß [§ 188 Abs 4 BAO](#) nicht einheitlich und gesondert Festzustellen gewesen wären, nichts zu ändern.

Sowohl der letztgenannte Einwand als auch der Umstand, dass in den Feststellungsverfahren keine Ausgaben berücksichtigt worden sind, wäre in einem allfälligen Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide vorzubringen gewesen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Oktober 2013