



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als im Jahr 2000 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ausmaß von € 50.664,01 und im Jahr 2001 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ausmaß von € 34.819,44 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzusetzen sind.

Entscheidungsgründe

Der Berufungwerber (Bw.) war im Streitzeitraum unbeschränkt haftender Gesellschafter der X OEG, deren Tätigkeit die wirtschaftliche Beratung von Unternehmen im Bereich der Textilindustrie war.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte der Bw. u.a. selbständige Einkünfte als Einzelunternehmer in der Höhe von ATS 11.365 (€ 895,23), Einkünfte als Beteiligter an der X OEG in der Höhe von ATS -269.724 (€ -19.601,61) sowie ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in der Höhe von ATS 885.117 (€ 64.323,96) geltend.

Mit Ergänzungersuchen vom 28. Februar 2002 ersuchte das Finanzamt um genaue Beschreibung der jeweiligen Tätigkeit und wo diese Tätigkeit ausgeübt worden sei sowie um Bekanntgabe, ob der Bw. die argentinische oder ägyptische Staatsbürgerschaft besitze. Des

Weiteren wurde der Bw. um Mitteilung darüber ersucht, ob und in welcher Höhe in Argentinien oder Ägypten diesbezüglich Steuern geleistet worden seien – die entsprechenden Belege bzw. Steuerbescheide seien anzuschließen. Falls in Ägypten bzw. Argentinien keine Feststellung über die Höhe der Einkünfte erfolgt sei, seien die Reisekosten und übrigen Kosten aufzugliedern, näher zu erläutern und zu belegen. Abschließend sei anzuführen, wo in der Steuererklärung die ägyptischen Einkünfte angeführt worden seien bzw. mitzuteilen, warum dies unterblieben sei.

Mit Eingabe vom 15. April 2002 teilte der Bw. mit, dass im Rahmen der Y OEG (später X OEG) jeweils in Argentinien und Ägypten zwei groß angelegte Beratungsaufträge im Bereich der Textilbranche durchgeführt worden seien. Der Bw. habe den Beratungsauftrag Argentinien übernommen, wobei der Schwerpunkt in Marketingberatung, Planung sowie Unterstützung in der Ausführung gelegen sei. Die Durchführung der Aufträge sei in Argentinien bzw. Ägypten erfolgt, wobei der Bw. und KS sich jeweils mehr als die Hälfte des Jahres im jeweiligen Land aufgehalten und darüber hinaus jeweils eine Betriebsstätte (Appartement) gegründet hätten.

Des Weiteren wurde mitgeteilt, dass der Bw. weder die argentinische noch die ägyptische Staatsbürgerschaft besitze und weder in Argentinien noch in Ägypten Steuern geleistet worden seien. Das Konto Reisekosten Ägypten sowie eine Betriebstättenabrechnung würden beigelegt.

In der Steuererklärung der X OEG seien die ägyptischen und argentinischen Einkünfte unter der Kennzahl 440 angeführt. Aus den Beilagen zum Jahresabschluss der OEG sowie zur Steuererklärung des Bw. sei die Gewinnaufteilung der X OEG für das Jahr 2000 ersichtlich, wobei die Einkünfte Argentinien dem Bw. und die Einkünfte Ägypten Herrn KS zuzurechnen seien. Diese Einkünfte seien jeweils unter der Kennzahl 440 in der jeweiligen Steuererklärung ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 16. Dezember 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 in der Höhe von € 4.824,39 fest, wobei es die als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten Einkünfte den inländischen Einkünften hinzurechnete.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wiederholte der Bw., dass die X OEG in den Jahren 2000 und 2001 zwei groß angelegte Beratungsaufträge im Bereich der Textilbranche der Länder Ägypten und Argentinien ausgeführt habe. Die vertraglich festgelegten Leistungen seien dabei vor Ort in Ägypten im Wesentlichen durch Herrn KS und in Argentinien durch den Bw. ausgeführt worden.

Sowohl im DBA Vereinigte Arabische Republik (Ägypten) als auch im DBA Argentinien würde bei Vorliegen einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht an den (anteiligen) Gewinnen jenem

Staat zugewiesen, in welchem die Betriebsstätte liege. Dabei komme jeweils die Befreiungsmethode zur Anwendung. In diesem Zusammenhang würde auf Rz 565 in „Internationale Steuerfälle“ von Ministerialrat Dr. Herbert Loukota verwiesen, welcher ausführt: „*Wird das Befreiungssystem angewendet, so wirken die Zuteilungsregeln gegenüber beiden Staaten, das heißt sie räumen dem einen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht ein und nehmen es gleichzeitig dem anderen weg.*“

Der Bw. würde in seiner Begründung zeigen, dass sowohl in Ägypten als auch in Argentinien eine Betriebsstätte gegründet worden sei und daher nach den Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens der Gewinn dieser Betriebsstätten in dem jeweiligen Land der Besteuerung unterliege. Da in keinem der Abkommen eine „Subject to tax“-Klausel enthalten sei, sei es unerheblich, ob in Argentinien oder Ägypten Steuern entrichtet worden seien (vgl. Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 15.12.2003).

Dazu werde auch auf die allgemeinen Erläuterungen Z0 (23-25) im Kommentar zum internationalen Steuerrecht von Philipp-Loukota-Jirousek verwiesen: „*Die Anwendung der Abkommensbestimmungen hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob zu begünstigenden Einkünfte im anderen Staat auch tatsächlich besteuert werden*“.

Der Bw. stellte weiters fest, dass DBAs zwar nur im Rang einfacher Bundesgesetze stünden, aber als „lex specialis“ Vorrang vor den (entgegenstehenden) Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts hätten.

Betreffend die **Betriebsstätte in Ägypten** führte der Bw. aus, dass die Projektlaufzeit in Ägypten am 20. März 2000 begonnen und am 31. März 2002 geendet habe. Dazu legte er in Kopie den Vertrag der Ägypter mit RB vom 2.7.2000 und den Subunternehmervertrag zwischen RB und der X OEG sowie zwei weitere Einzelverträge (als Beispiel) bei. Für die Durchführung des Auftrages, welcher auf KS als Projektmanager abgestellt gewesen sei, sei diesem vom ägyptischen Vertragspartner ein zentrales Büro in der Hauptfabrik in Ägypten zur Verfügung gestellt worden. Die Kosten der räumlichen Infrastruktur seien vertragsgemäß von den Ägyptern übernommen worden. Die Räumlichkeiten seien selbstverständlich versperrbar gewesen und seien ausschließlich Herrn KS und seinen Mitarbeitern für die gesamte Dauer des Projektes zur Verfügung gestanden.

KS sei für alle Abschnitte des Projektes budgetverantwortlich und für die Aufgabenverteilung verantwortlich gewesen. Die zur Durchführung des Auftrages erforderlichen Mitarbeiter seien seitens Herrn KS einerseits unter den Mitarbeitern von RB ausgewählt worden und andererseits, im Falle fachspezifischer und technischer Notwendigkeiten, durch free-lancer von der Bw. dem Projekt direkt zur Verfügung gestellt worden.

Betreffend die **Betriebsstätte in Argentinien** führte der Bw. aus, dass A. eine argentinische Tochtergesellschaft der italienischen F mit Sitz in Buenos Aires, Argentinien, sei. Der Consultingvertrag mit der X OEG betreffend die Beratungstätigkeiten des Bw. in Argentinien sei Mitte August 1999 auf die Dauer von 24 Monaten abgeschlossen worden. Um das vertraglich vorgegeben Ziel zu erreichen, habe der Bw. in der Anfangsphase vorwiegend die meisten der lateinamerikanischen Länder bereisen müssen und sei somit ständig unterwegs gewesen, meist begleitet von Mitarbeitern von A. Dadurch sei im Jahr 1999 keine Betriebsstätte begründet und daher die von A. verlangte Resolution General DGI 3497 (Annual declaration) für das Jahr 1999 zur Verfügung gestellt worden.

Allerdings sei ab dem Ende des Jahres 1999/Anfang 2000 offensichtlich geworden, dass der Bw. zur Durchführung des Projektes eigene Büroräumlichkeiten sowie mehr Unabhängigkeit vom A. Management benötige. Das Unternehmen habe ihm daher ab Jänner 2000 in den eigenen Anlagen einen Bürraum zur Verfügung gestellt, zu dem ausschließlich der Bw. Zutritt gehabt habe. Sämtliche benötigten Bürogegenstände sowie gegebenenfalls benötigte Sekretariatsarbeiten seien ihm zur Verfügung gestellt worden. Bis zur Beendigung des Auftrages sei dieses Büro dem Bw. ausschließlich zur Verfügung gestanden.

Aus diesen Ausführungen und den Beilagen gehe hervor, dass sowohl in Ägypten als auch in Argentinien eine Betriebsstätte begründet worden sei und daher sowohl nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Vereinigten Arabischen Republik (Ägypten) als auch den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Argentinien das Besteuerungsrecht an dem auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinn dem jeweiligen Staat zustehe.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 machte der Bw. ebenfalls Einkünfte als Beteiligter an der X OEG in der Höhe von ATS -131.759 (€ - 9.575,3) sowie ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in der Höhe von ATS 610.885 (€ 44.394,74) geltend.

Auch hier rechnete das Finanzamt die als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten Einkünfte den inländischen Einkünften hinzu und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 12. Juli 2004 in der Höhe von € 10.551,59 fest.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurde erklärungsgemäß veranlagt und ebenfalls mit Bescheid vom 12. Juli 2004 in der Höhe von € 13.649,19 festgesetzt.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 fristgerecht eingebrachten Berufung verwies der Bw. betreffend das Veranlagungsjahr 2001 auf seine Ausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000. Betreffend den Einkommensteuerbescheid 2002 hielt der Bw. fest, dass bei Stattgabe der Berufungen gegen

den Einkommensteuerbescheid 2000 und 2001 ein Verlustvortrag in der Höhe von € 57.800 für das Jahr 2002 zur Verfügung stehe und bei antragsgemäßer Erledigung zu berücksichtigen sei.

Das Finanzamt legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000, 2001 und 2001 zur Entscheidung vor. Mit Ergänzungsersuchen vom 11. Oktober 2005 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die seitens des Bw. geltend gemachten Einkünfte aus selbständiger Arbeit um die Beschreibung der konkret ausgeübten Tätigkeit des Bw. Es wurde ebenfalls gefragt, ob nicht eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zutreffender wäre, da sich die übrigen beruflichen Aktivitäten des Bw. auf kaufmännische Beratungen in der Textilbranche beziehen würden. Des Weiteren wurde erfragt, ob diese Tätigkeit zwischenzeitig beendet worden sei.

Des Weiteren stellte der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der Bw. nach den vorliegenden Unterlagen einen weiteren Wohnsitz in Italien habe. Es wurde um Mitteilung darüber ersucht, ob sich dort auch der steuerliche Wohnsitz nach Art. 4 DBA Italien des Bw. befindet sowie gegebenenfalls um Vorlage entsprechender Bescheinigungen.

Mit Eingabe vom 8. November 2005 stimmte der Bw. zu, dass bei den als Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Einkünften von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen sei, da überwiegend kaufmännische Beratungen in der Textilbranche vorgenommen worden seien. Diese Tätigkeit sei zwischenzeitlich, nach Abschluss der laufenden Projekte, beendet worden.

Betreffend seinen Wohnsitz teilte der Bw. mit, dass er diesen von 1996 bis März 2005 in Österreich gehabt und in Italien keinerlei Einnahmen erzielt habe. Die derzeitige Adresse des Bw. lautet: Adresse, Italien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist unbeschränkt haftender Gesellschafter der X OEG, deren Tätigkeit die wirtschaftliche Beratung von Unternehmen im Bereich der Textilindustrie war und welche in den Streitjahren 2000 und 2001 zwei groß angelegte Beratungsaufträge in Ägypten und Argentinien ausführte. Als Gesellschafter der X OEG bezieht der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 2 EStG), welche irrtümlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt wurden.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert in einem eigenen

(Feststellungs)Bescheid zu einer eigenen Steuernummer festgestellt. Dies ist im vorliegenden Fall für das Jahr 2000 durch Bescheid vom 12. Dezember 2003 und für das Jahr 2001 durch Bescheid vom 13. Jänner 2004 desselben - auch für die Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständigen Finanzamtes - geschehen.

Dabei wurden im Bescheid vom 12. Dezember 2003 gemäß § 188 BAO die gesamten Einkünfte der X OEG für das Jahr 2000 (einheitlich) in der Höhe von € 167.712,40 und der Anteil des Bw. unter Angabe seiner damaligen Adresse und Steuernummer (gesondert) mit € 50.664,01 festgestellt.

Für das Jahr 2001 wurden im Bescheid vom 13. Jänner 2004 die Einkünfte der X OEG einheitlich in der Höhe von € 298.937,01 und der Anteil des Bw. gesondert mit € 34.819,44 festgestellt.

§ 252 Abs. 1 BAO bestimmt: "Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Daraus ergibt sich, dass das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt die im Feststellungsbescheid bzw. in der gesonderten Mitteilung genannten Beträge bei der Einkommensteuerveranlagung in Ansatz zu bringen hat. Einwendungen, die sich auf die Richtigkeit der in einheitlichen und gesonderten Verfahren gemäß § 188 BAO ermittelten Sachverhalte bzw. Besteuerungsgrundlagen beziehen, sind dabei nicht von Belang, da diesbezügliche Einwendungen ausschließlich im Zuge des Feststellungsverfahrens geltend gemacht werden können.

Betreffend die Veranlagung der Jahre 2000 und 2001, hat das Finanzamt die anteiligen Einkünfte des Bw. auf Basis der gesonderten Mitteilungen in dessen Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 in betragsmäßig zutreffender Höhe angesetzt.

Sofern der Bw. die an ihn gerichteten Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 mit der Begründung bekämpft, dass seine Einkünfte aus der Beteiligung an der X OEG in unzutreffender Höhe angesetzt worden seien, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung 2000 und 2001 des Bw. im Hinblick auf dessen anteilige Einkünfte von der X OEG an die Feststellungsbescheide vom 12. Dezember 2003 bzw. 13. Jänner 2004 gebunden war. Vielmehr hätte der Bw. Berufung gegen die seinen Einkommensteuerbescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide 2000 und 2001 erheben und dort seine entsprechenden Einwendungen vorbringen müssen.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 sind diese Einwendungen daher gemäß § 252 Abs. 1 BAO unzulässig.

Da die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 aus den vorgenannten Gründen abzuweisen war, erweisen sich auch die Einwendungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, wonach bei Stattgabe der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 ein Verlustvortrag für das Jahr 2002 zur Verfügung stehe, als hinfällig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2012