jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1962/10/26 1022/62

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.10.1962

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
39/03 Doppelbesteuerung

Norm

BAO §29
DBAbk Schweiz 1954 Art4
GewStG §1 Abs1
KStG 1934 §2 Z1
KStG 1966 §3 Z1

Spruch

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Finanzoberkommissärs Dr. Zatschek als Schriftführer, über die Beschwerde der S AG in Z, gegen den Bescheid der Berufungskommission bei der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 19. April 1962, Zl. 45 - I BK - 1961, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1958, zu Recht erkennt:

Die Beschwerde wird, als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende AG hat ihren Sitz in der Schweiz. Laut Vereinbarung vom 14. November 1956 bildete sie mit der Firma I Gesellschaft m.b.H. in Salzburg eine Arbeitsgemeinschaft zwecks Ausführung von Aufschlußbohrungen im Bereich des Bauprojektes Durlassboden bei Gerlos.

Dieses Projekt bildete den Gegenstand eines von der I mit der T AG abzuschließenden Vertrages. Die Arbeitsgemeinschaft sollte aber nach Artikel 3 der Vereinbarung in keiner Weise der Auftraggeberin oder Dritten gegenüber als solche auftreten. Hingegen wurde vereinbart, daß die I die Federführung der Arbeitsgemeinschaft innehabe. Zur Durchführung der gegenständlichen Arbeiten hatte die Beschwerdeführerin Bohrrohrgarnituren großen Kalibers, Geräte und das erforderliche Spezialpersonal, soweit dieses nicht in Österreich gestellt werden konnte, zur Verfügung zu stellen. Beide Parteien verpflichteten sich laut Artikel 4 der Vereinbarung, „die Baustelle“ rechtzeitig mit dem zu stellenden Inventar und Material zu beliefern. Die zu erbringenden Leistungen waren aber von jedem Vertragspartner aus eigenen Mitteln zu finanzieren, das Baustelleninventar und das Material verblieben im Eigentum des betreffenden Vertragsteiles und das Personal in dessen Diensten. Die finanzielle Auseinandersetzung der

Vertragschließenden war im Artikel 10 in der Weise geregelt, daß jeder von ihnen auf Grund einer von der I zu erstellenden Leistungsabrechnung zunächst einen Auslagenersatz (einschließlich Unkostenanteil für die Zentrale) erhalten sollte. Nach Beendigung der Arbeiten sollte eine Verlust- und Gewinnrechnung von der I aufgestellt und je die Hälfte des Gewinnes bzw. des Verlustes den Parteien gutgeschrieben oder angelastet werden. Die T stellte zum 31.Dezember 1958 eine Zwischenabrechnung auf und errechnete einen Gewinnanteil der Beschwerdeführerin im Betrage von S 595.000. Anläßlich einer im Jahre 1960 durchgeführten Betriebsprüfung sah der Betriebsprüfer diesen Betrag abzüglich einer Gewerbesteuerrückstellung von S 87.530 als körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig an und das Finanzamt erließ einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1958, mit dem es der Beschwerdeführerin eine Körperschaftsteuer von S 263.478 und einen Gewerbesteuerbescheid, mit dem es eine Gewerbesteuer von S 87.526 vorschrieb.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen beide Bescheide Berufung. Sie bestritt, auf der Baustelle Durlassboden eine eigene Betriebsstätte zu haben. Es handle sich vielmehr im Hinblick darauf, daß die Arbeitsgemeinschaft nur im Innenverhältnis vereinbart worden sei und nach außen überhaupt nicht in Erscheinung trete, weder um einen Gewerbebetrieb der Arbeitsgemeinschaft noch um einen solchen der Beschwerdeführerin. Eine Heranziehung zur Gewerbesteuer komme deshalb nicht in Betracht. Die Beschwerdeführerin unterliege aber auch nicht der Körperschaftsteuer, weil die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Körperschaftsteuergesetz eine Betriebsstätte im Inland voraussetze. Die Beschwerdeführerin unterhalte in Österreich keine Betriebsstätte, sondern sei nur an der Betriebsstätte der I tätig. Übrigens komme eine Steuerpflicht für das Jahr 1958 schon deswegen nicht in Betracht, weil die zum 31. Dezember 1958 nur eine vorläufige Zwischenabrechnung aufgestellt habe, um ihren voraussichtlichen Aufwand zu ermitteln. Sie habe auf Grund der Abrechnung in ihrer Bilanz lediglich eine Rückstellung gebildet. Hieraus könne nicht abgeleitet werden, daß der Beschwerdeführerin bereits ein Gewinnanteil zugeflossen sei.

Der Betriebsprüfer nahm zu den Ausführungen der Berufung Stellung. Die Beschwerdeführerin verwies in ihrer Gegenäußerung auf Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern, das im Bundesgesetzblatt 1954 unter Nr. 251 verlautbart ist (im weiteren mit DBA bezeichnet). Nach diesen Bestimmungen unterhalte die Beschwerdeführerin keine Betriebsstätte in Österreich. Sie könne aber auch nicht auf Grund der mit der I abgeschlossenen Vereinbarung zur Besteuerung herangezogen werden. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes sei nicht begründet worden, weil es an einem Zusammenschluß der Vertragspartner zu einem „neuen Wirtschaftssubjekt" fehle. Eine stille Gesellschaft liege aber deshalb nicht vor, weil § 335 HGB voraussetze, daß eine Vermögenseinlage in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergehe. Dies sei aber bei den von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Großgeräten nicht der Fall.

Die Berufungskommission hat die Berufung abgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe mit der Durchführung der ihr übertragenen Aufgaben durch mehr als zwei Jahre auf der Baustelle Durlassboden eine Betriebsstätte im Sinne des DBA gegründet. Es sei daher unmaßgeblich, daß die I daneben selbst eine Betriebsstätte besessen habe. Es sei weiter bedeutungslos, ob die Beschwerdeführerin das Entgelt für ihre Leistungen von der Arbeitsgemeinschaft, der I, oder von den T erhalten habe. Entscheidend bleibe allein die Tatsache, daß die Beschwerdeführerin aus einer inländischen Betriebsstätte Einkünfte bezogen habe. Aber selbst wenn die Baustelle nicht als Betriebsstätte anzusehen sei, ergäbe sich die Steuerpflicht auch daraus, daß die Verwendung von Großbohrgarnituren, von Spezialpersonal und sonstigem Gerät für ein Bauvorhaben durch einen Zeitraum von drei Jahren den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung besitze, in der die Beschwerdeführerin eine Unternehmertätigkeit entwickelt habe. Für die inländische Steuerpflicht werde nicht verlangt, daß der ausländische Gewerbebetrieb gegenüber dem letzten Auftraggeber selbst in Erscheinung trete. Es sei also belanglos, daß im vorliegenden Fall nur die I allein nach außen für die Arbeitsgemeinschaft auftrete. übrigens sei die Teilnahme der Beschwerdeführerin an der Arbeitsgemeinschaft auch als stille Beteiligung im Sinne des DBA anzusehen. Unter einer „stillen Beteiligung" sei nämlich nicht eine bestimmte Rechtsform des bürgerlichen Rechtes (bürgerlich rechtliche oder stille Gesellschaft), sondern nur eine wirtschaftliche Beteiligung zu verstehen. Es würde dem Sinn und Zweck des DBA widersprechen, wenn Einkünfte eines ausländischen Bauunternehmens aus einer Baustelle in Österreich mit einer mehr als zweijährigen Dauer nicht im Inland zur Besteuerung herangezogen würden. Wenn sich also die Steuerpflicht nicht schon auf Grund der obigen Erwägungen ergebe, müßte die von der Beschwerdeführerin für ihre Betätigung gewählte Rechtsform als Mißbrauch von Formen

und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes angesehen werden. Der Einwand der Beschwerdeführerin, daß ihr der gegenständliche Gewinn noch nicht zugeflossen sei, sei nicht stichhältig. Mit der Erstellung der Zwischenabrechnung, die von der T zu honorieren sei und auch bezahlt werde, sei der Gewinnanteil der Beschwerdeführerin verwirklicht worden. Er müsse deshalb nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgewiesen und auch versteuert werden. Die Beschwerdeführerin widerspreche sich selbst, wenn sie zwar für die I eine Gewinnverwirklichung anerkenne, hinsichtlich der auf sie entfallenden Gewinnhälfte aber eine Gewinnverwirklichung in Abrede stelle. Im Hinblick auf die Bestimmungen der Artikel 11 und 12 des Vertrages über die vorläufigen Leistungsnachweise und vorläufigen Leistungsvergütungen sei es unglaubhaft, daß die Beschwerdeführerin von der Zwischenabrechnung nichts gewußt habe.

Die gegen diesen Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof erhobene Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie wendet sich hauptsächlich gegen die Annahme einer Betriebsstätte bzw. einer Geschäftseinrichtung und bestreitet, daß die Beschwerdeführerin eine Baustelle in Österreich gehabt habe, weil es weder zu einer Bauausführung noch überhaupt zu einer Bauführung gekommen sei. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin nur Geräte und Personal der I zu dem Zweck der Ausführung von Aufschlußbohrungen zur Verfügung gestellt. Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, daß mit der gegenständlichen Vereinbarung keine Arbeitsgemeinschaft im Sinne des bürgerlichen Rechtes geschaffen worden sei. Die angefochtene Entscheidung sei widerspruchsvoll, weil einerseits eine eigene Betriebsstätte der Beschwerdeführerin im Sinne des DBA, andererseits aber eine Beteiligung an einer Betriebsstätte der Arbeitsgemeinschaft angenommen werde. Hinsichtlich der Gewinnverwirklichung übersehe der angefochtene Bescheid, daß es sich bei dem an die Beschwerdeführerin zu zahlenden Gewinnanteil nur um einen zu Zwecken der Rechnungsabgrenzung von der I geschätzten, ihr vermutlich erwachsenden Aufwand handle. Eine Forderung der Beschwerdeführerin auf Auszahlung eines bestimmten Gewinnanteiles sei noch nicht entstanden. Die Endabrechnung mit der T sei erst im Jahre 1962 erfolgt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber erwogen:

a) Zur Frage der Körperschaftsteuerpflicht:

Nach § 2 Z. 1 Körperschaftsteuergesetz sind Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Da die Beschwerdeführerin eine Körperschaft im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmungen ist und unbestritten weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in Österreich hat, war sie grundsätzlich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Da aber ihr Sitz in der Schweiz liegt, mußten die Bestimmungen des mit der Schweizer Eidgenossenschaft abgeschlossenen DBA beachtet werden. nach Artikel 4 Abs. 1 dieses Abkommens werden Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art sowie Einkünfte daraus, ... nur in dem Staat besteuert, in dessen Gebiet die Unternehmung eine Betriebsstätte hat. Betriebsstätte im Sinne des Abkommens ist nach Artikel 4 Abs. 2 eine ständige Geschäftseinrichtung der Unternehmung, in der die Tätigkeit dieser Unternehmung ganz oder teilweise ausgeübt wird. In Artikel 1 der von der Beschwerdeführerin mit der I abgeschlossenen Vereinbarung wird als Zweck der Arbeitsgemeinschaft die Ausführung von „Aufschlußbohrungen“ angegeben. Es handelt sich somit um die Prüfung des Geländes, um festzustellen, auf welchem Platz ein künftiges Bauwerk am besten errichtet werden kann. In Artikel 3 der Vereinbarung ist ausdrücklich von einer „Baustelle“ die Rede, für die das notwendige Material und Inventar von den Vertragsparteien zur Verfügung zu stellen ist. Aus den weiteren Bestimmungen der Vereinbarung (insbesondere aus dem die Ausgaben betreffenden Artikel 8 und aus dem die Kostenvergütung betreffenden Artikel 12) ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin nicht allein Material und Geräte (große Bohrmaschinen) zur Verfügung stellt, sondern auch mit ihrem Personal Leistungen erbringt, die ihr nach Maßgabe der von der T eingegangenen Zahlungen und Anerkennung durch die I vergütet werden. Wenn die Beschwerdeführerin also zwar kein bestimmtes Bauwerk ausgeführt hat, so kann doch nicht mit Grund in Abrede gestellt werden, daß sie die erforderlichen Vorbereitungsarbeiten für ein zu errichtendes Bauwerk auf eigene Rechnung und Gefahr durchgeführt und daß sie sich zu diesem Zweck einer „Baustelle“ bedient hat. Daß ihre Tätigkeit länger als zwei Jahre gedauert hat, wird nicht bestritten. Im übrigen ist diese Tatsache für den vorliegenden Fall belanglos. Absatz 1 des Schlußprotokolls zu Artikel 4 DBA spricht nämlich einer Baustelle nur dann die Eigenschaft einer Betriebsstätte ab, wenn die Baustelle zur Erstellung eines bestimmten Bauwerkes errichtet ist, dessen Ausführung nicht länger als zwei Jahre dauert. Stand aber fest, daß die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum eine Betriebsstätte in Österreich unterhalten hat, ist sie mit den Einkünften aus dieser beschränkt

körperschaftsteuerpflichtig. Der weiteren vom angefochtenen Bescheid gewählten hilfsweisen Begründung der Körperschaftsteuerpflicht bedurfte es nicht. Es erübrigt sich daher auch, auf die von der Beschwerde dagegen erhobenen Einwendungen näher einzugehen.

b) Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht:

Nach § 1 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1953 unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer; unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Die Beschwerdeführerin hat laut Vereinbarung vom 14. November 1956 zusammen mit der I eine Arbeitsgemeinschaft gebildet. Arbeitsgemeinschaften können als solche gewerbesteuerpflichtig sein, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen betreiben (vgl. Erkenntnis vom 30. Mai 1958, Slg. Nr. 1841/F). Eine gewerbesteuerpflichtige Arbeitsgemeinschaft lag aber hier nicht vor, weil nach außen, also Dritten, insbesondere der T gegenüber nicht die Arbeitsgemeinschaft, sondern nur die I aufgetreten. ist. Es hat sich also um eine sogenannte Innengesellschaft gehandelt, die nicht Subjekt der Gewerbesteuer ist (vgl. Erkenntnis vom 20. März 1959, Slg. Nr. 1980/F, und die dort bezogene Rechtsliteratur). Es kam daher eine Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin nur in Betracht, wenn sie selbst als gewerblicher Unternehmer anzusehen war. Dies traf zu. Die Beschwerdeführerin hat eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit in der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen und hat sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, selbst wenn sie nur für die Heranschaffung des Materials und der Maschinen Transportleistungen Dritter in Anspruch genommen hat (vgl. in diesem Zusammenhang Artikel 6 der Vereinbarung), fremde Räume als Unterkunft oder fremde Geräte gemietet, eigene Maschinen verkauft hat oder Geräte von Dritten instandsetzen ließ. Das Vorliegen eines Gewerbebetriebes genügte jedoch noch nicht, um die Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin zu bejahen, weil diese ihren Sitz in der Schweiz hat. Die Bestimmungen des DBA beziehen sich zwar laut Artikel 1 nur auf die Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und von Erbschaften. Laut Anlage I zum Abkommen wird aber auch die Gewerbesteuer als unter dessen Bestimmungen fallend bezeichnet. Die Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin war daher unter dem Gesichtspunkt des Artikels 4 DBA zu prüfen. Die Beschwerde wirft nun dem angefochtenen Bescheid zu Unrecht vor, daß er widerspruchsvoll sei, weil die Steuerpflicht einmal mit dem Bestehen einer Betriebsstätte, einmal mit der Beteiligung an einer wirtschaftlichen Unternehmung (Arbeitsgemeinschaft) begründet werde. Hierin liegt aber kein Widerspruch, weil der angefochtene Bescheid die zweite Begründung ausdrücklich nur für den Fall heranzieht, als die erste nicht ausreichend erscheinen sollte. Unter a) wurde bereits ausgeführt, daß mit Recht das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin festgestellt worden ist. Sie war daher schon nach Artikel 4 Abs. 1 DBA mit den Einkünften aus dieser Betriebsstätte gewerbesteuerpflichtig. Es kann also dahingestellt bleiben, ob die die inländische Steuerpflicht begründende stille „Beteiligung", von der im Artikel 4 Abs. 4 DBA die Rede ist, eine Beteiligung in der Rechtsform einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 335 HGB voraussetzt oder ob eine jede Art von gesellschaftlicher Beteiligung genügt, die nicht offen zum Ausdruck kommt. Die diesbezüglichen Einwendungen der Beschwerde gehen daher ins Leere. Mit der Einwendung aber, daß im vorliegenden Fall auch eine Beteiligung an einer - rechtlich nicht existenten - Arbeitsgemeinschaft undenkbar sei, hatte sich der Gerichtshof nicht zu befassen, weil die Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin, wie dargetan, schon im Hinblick auf ihre inländische Betriebsstätte nach Artikel 4 Abs. 1 DBA gegeben war.

c) Zur Frage der Gewinnverwirklichung:

Im Verwaltungsverfahren ist unbestritten geblieben, daß die I eine Zwischenabrechnung zum 31. Dezember 1958 aufgestellt und daß sie damit einen Gewinn der Beschwerdeführerin ermittelt hat. Es hat sich bei diesem Betrag also nicht um einen Kostenersatz gehandelt, der der Beschwerdeführerin zu vergüten war. Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren die Steuerpflicht des Gewinnes mit der Begründung bekämpft, daß ihr die Zwischenabrechnung nicht bekanntgegeben worden sei. Diese Behauptung, mit der sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auseinandergesetzt hat, wird von der Beschwerde nicht mehr aufrechterhalten. Auch ist es durchaus verständlich, daß die I die Ermittlung des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Gewinnes nicht länger aufschieben wollte, wenn, wie die Beschwerde behauptet, die endgültige Abwicklung des Geschäftes erst im Jahre 1962 erfolgte. Daß nun die I in ihren Geschäftsbüchern den vorläufig ermittelten Gewinn der Beschwerdeführerin in der Form eines Rechnungsabgrenzungspostens ausgewiesen hat, schließt nicht aus, daß es sich um einen Gewinnbetrag gehandelt hat, über den die Beschwerdeführerin wirtschaftlich zu verfügen in der Lage war. Vielmehr ergibt sich aus Artikel 6 lit. d in Verbindung mit Artikel 11 und 12 der Vereinbarung, daß z.B. die von der Beschwerdeführerin für ihre Geräte

verrechnete „Eigenmiete“ vierteljährlich von der I aus den eingegangenen Zahlungen der T „ersetzt“, also bereits ein Gewinn realisiert wird. Artikel 13 Abs. 2 sieht außerdem die Möglichkeit von Anzahlungen auf die Gewinnbeteiligung vor. Es ist also nicht so, daß während der Dauer der Arbeitsgemeinschaft nur eine Abrechnung von Kosten vorgenommen wird. Vielmehr wird auf Grund der Vereinbarung, wie auch sonst bei Arbeitsgemeinschaften üblich, bereits vor der endgültigen Abrechnung ein Teil des Gewinnes ausgeschüttet. Die Gewinnrealisierung gilt aber nicht allein für den auf die I entfallenden Gewinnanteil, sondern in gleicher Weise auch für den von dieser buchmäßig zugunsten der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Gewinnanteil. Daher war die Beschwerde auch, soweit sie eine Gewinnverwirklichung im Jahre 1958 bekämpft, unbegründet. Sie mußte deshalb in vollem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 abgewiesen werden.

Wien, am 26. Oktober 1962

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1962:1962001022.X01

Im RIS seit

11.06.2021

Zuletzt aktualisiert am

11.06.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at