

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X-Ltd., vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand AG, Wolfeggstraße 11, 6900 Bregenz gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 9. Juni 2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2009, Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2011 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 werden abgeändert.

Es wird festgestellt, dass die Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 unterbleibt.

2. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2011 wird aufgehoben.

3. Die Beschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2004 bis 2009 wird abgewiesen.

4. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, soweit diese Entscheidung die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 sowie Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2011 betrifft, sie ist unzulässig, soweit sie die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2004 bis 2009 betrifft.

Entscheidungsgründe

Die in den USA ansässige Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ist zu 98% als Kommanditistin an der X. Werbegeschenke Vertriebsges.m.b.H. & CoKG (in der Folge: KG) beteiligt. Mit den übrigen 2% ist die X. Werbegeschenke Vertriebs GmbH als Komplementätgesellschafterin beteiligt. Die KG ist Teil einer Unternehmensgruppe, deren Gegenstand der Versandhandel mit Werbegeschenken ist.

Aufgrund von der KG abgegebenen Steuererklärungen stellte das Finanzamt Bregenz mit Feststellungsbescheiden vom 29. Mai 2005, vom 21. Juni 2006, vom 18. Oktober 2007, vom 27. Oktober 2008, vom 29. Juli 2009 und vom 25. Juni 2010 die Einkünfte der KG für die Jahre 2004 bis 2009 erklärungsgemäß fest. Die anteiligen Einkünften der Bf. wurden in diesen Bescheiden mit 216.960,16 Euro (2004), 762.998,88 Euro (2005), 809.368,73 Euro (2006), 119.456,66 Euro (2007), 1.963.386,46 Euro (2008) und 545.774,59 Euro (2009) festgestellt.

In der Folge wurde zwischen der Bf. und den Finanzämtern Bregenz und Feldkirch strittig, ob die anteiligen Einkünfte der Bf. in Österreich steuerpflichtig waren oder nicht und welches Finanzamt über das Bestehen einer Steuerpflicht zu entscheiden hatte.

Diese Frage war bereits im Jahr 2001 Gegenstand eines Berufungsverfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte der KG für das Jahr 2000. In diesem Verfahren hatte die KG gegen den Feststellungsbescheid 2000 des Finanzamtes Bregenz vom 9. Juli 2001 eingewandt, die damals an der KG zu je 49% beteiligten A-Ltd. und B-Ltd. (beide mit Sitz in den USA und später im Jahr 2003 zur Bf. verschmolzen) seien in Österreich nicht steuerpflichtig, da die KG in Österreich lediglich ein Auslieferungslager unterhalte, ein solches Lager nach Art. 5 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika, BGBl. III 1998/6, (in der Folge: DBA-USA) aber keine Betriebsstätte im Sinne dieses DBAs sei, weshalb die Anteile dieser Kommanditisten in den USA und nicht in Österreich steuerpflichtig seien. Das Finanzamt wies diese Berufung als unbegründet ab und führte zur Begründung aus, Sachverhalte, die die persönliche Ebene des Gesellschafters betreffen, seien auf Ebene des Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahrens zu klären. Das Vorliegen einer Betriebsstätte für die einzelnen Gesellschafter sei ein solcher Sachverhalt, weshalb die Frage der Steuerpflicht nach dem DBA-USA im Körperschaftsteuerverfahren zu beantworten sei.

Dem in der Folge von der Bf. beim Finanzamt Feldkirch mit der Begründung, es liege keine Betriebsstätte im Sinne des DBA-USA vor, eingebrachten Antrag auf Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2001 auf Null wurde vom Finanzamt entsprochen und gleichzeitig ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 mit einer Nullfestsetzung erlassen.

Die KG gab in der Folge weiter Feststellungserklärungen mit den anteiligen Einkünften der an ihr beteiligten Körperschaften ab (für die Anteile der Bf. aber mit dem Zusatz: „in Österreich nicht steuerpflichtig“, vgl. die im Akt befindlichen Einkünfteerklärung 2005), abgeleitete Körperschaftsteuerbescheide ergingen zunächst aber nicht.

Im Jahr 2011 fand bei der Bf. eine Betriebsprüfung betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2004 bis 2009 statt. Bereits während dieser Prüfung brachte die Bf. der Prüferin ihre Auffassung, bei ihr sei keine Steuerpflicht gegeben, da sie in Österreich weder nach innerstaatlichem Recht (§ 29 Abs. 1 BAO) noch nach dem Doppelbesteuerungsabkommen-USA (Art. 5 DBA-USA) über eine Betriebsstätte verfüge, zur Kenntnis. Sie habe in Österreich weder ein Büro noch Personal und auch die beiden Gesellschafter der Komplementär-GmbH seien nicht in Österreich ansässig. Der gesellschaftsrechtliche Sitz einer Personengesellschaft führe nicht automatisch zu einer Betriebsstätte der Gesellschafter. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland sei aber Voraussetzung für die Steuerpflicht der Bf. Aber selbst dann, wenn nach nationalem Steuerrecht und Abkommensrecht eine Betriebsstätte der Bf. im Inland bejaht würde, würde dies nicht zur Steuerpflicht der anteiligen Einkünfte in Österreich führen, da dieser Betriebsstätte keine Einkünfte zugerechnet werden könnten. Eine nach den OECD-Fremdverhaltensgrundsätzen vorzunehmende Funktionsanalyse würde nämlich zum Ergebnis führen, dass für den Geschäftsbereich der KG keine wesentlichen Funktionen in Österreich ausgeübt würden, da die gesamten unternehmensrelevanten Funktionen wie Marketing, Kundenakquisition, Auftragsannahme, Beauftragung der Produktion, Rechnungsstellung, Inkasso udgl. entweder direkt von der Konzernmutter in den USA oder von der X. Werbegeschenke Vertriebs GmbH & CoKG mit Sitz in Deutschland (in der Folge kurz: dt. KG) im Auftrag der KG durchgeführt würden (vgl. die **Stellungnahme** vom 18. Mai 2010).

Die Prüferin schloss die Prüfung mit dem Ergebnis ab, die Bf. sei mit ihren Anteilen an der KG in Österreich beschränkt steuerpflichtig (vgl. Tz. 1 „Feststellungsverfahren“ des **Prüfberichtes** vom 7. Juni 2011).

Aufgrund dieser Feststellung erließ das Finanzamt Feldkirch am 9. Juni 2011 **Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009** sowie einen **Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2011**, mit denen es die festgestellten Anteile der Bf. an den Einkünften der KG der Körperschaftsteuer unterzog bzw. die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2011 auf der Basis der Körperschaftsteuer 2009 festsetzte. Mit am selben Tag erlassenen weiteren Bescheiden setzte es für die Jahre 2004 bis 2009 **Anspruchszinsen** für die mit den Körperschaftsteuerbescheiden nachgeforderten Körperschaftsteuern fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. am 4. Juli 2011 **Berufung** und stellte den Antrag, die angefochtenen Bescheide mangels Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte aufzuheben. Gleichzeitig teilte sie mit, beim Finanzamt Bregenz eine Wiederaufnahme der Einkünftefeststellungsverfahren 2004 bis 2009 angeregt zu haben, da das Finanzamt

Feldkirch die Meinung vertrete, über die Steuerpflicht der Anteile der Bf. an der KG sei bereits in den Feststellungsbescheiden abzusprechen.

In dieser „**Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens**“ vom 7. Juli 2011 bemerkte die Bf., mit dem Finanzamt Bregenz habe in der Vergangenheit die Übereinkunft bestanden, dass in die Einkünfteerklärungen für Personengesellschaften (E 6) die gesamten Einkünfte der KG mit den entsprechenden Anteilen der beteiligten Körperschaften aufzunehmen seien, da über die Steuerpflicht erst im Körperschaftsteuerverfahren abzusprechen sei.

Das Finanzamt Bregenz kam dieser Anregung nicht nach. In einer diesbezüglichen **Mitteilung** an die Bf. vom 28. Juli 2011 gab es zur Begründung an, über die DBA-rechtliche Zuweisung der Besteuerungsansprüche über die anteiligen Einkünfte der am Feststellungsverfahren Beteiligten sei nicht im Feststellungsverfahren, sondern erst in den jeweiligen Körperschaftsteuerverfahren abzusprechen.

Das Finanzamt Feldkirch wiederum wies die Berufung der Bf. mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. September 2011 als unbegründet ab. Zwar begründe die Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft auch für die an dieser beteiligten Personen eine inländische Betriebsstätte. Ob eine (beschränkte und unbeschränkte) Steuerpflicht der Bf. nach innerstaatlichem Recht bestehe oder ob ein Besteuerungsrecht an den der Bf. zugewiesenen Anteilen in Hinblick auf ein DBA gegeben sei, müsse aber im Feststellungsverfahren entschieden werden, zumal nach der Rechtsprechung ein Bescheid über eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften bindend nicht nur über die Höhe und die Aufteilung der Einkünfte, sondern auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht dem Grunde nach abspreche. Das Fehlen einer Betriebsstätte hätte somit gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid des Finanzamtes Bregenz eingewandt werden müssen.

Am 11. Oktober 2011 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage der Berufung** zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wandte sie gegen die Entscheidung des Finanzamtes Feldkirch zunächst ein, für die Durchführung des Körperschaftsteuerverfahrens von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften wie der Bf. sei gemäß § 23 AVOG 2010 das Finanzamt Bregenz und nicht das Finanzamt Feldkirch zuständig.

Die Frage, in welchem Verfahren über die Körperschaftsteuerpflicht der anteiligen Einkünfte der Bf. abzusprechen sei, werde in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Es werde zwar die Meinung vertreten, dass darüber schon im Feststellungsverfahren abzusprechen sei, es werde aber auch die Gegenmeinung vertreten. Da das Finanzamt Bregenz offenkundig nicht über die DBA-rechtliche Zuweisung des Besteuerungsanspruches abgesprochen habe, wäre das Finanzamt Feldkirch verpflichtet gewesen, darüber zu entscheiden.

Abgesehen davon liege aber auch keine Steuerpflicht der Bf. im Inland vor. Im Inland beschränkt steuerpflichtig sei die Bf. gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 iVm § 98 Z 3 EStG nur, wenn im Inland eine Betriebsstätte vorliege und die einteiligen Einkünfte

dieser Betriebsstätte auch zuzurechnen seien. Der Umstand, dass die KG eine Personengesellschaft mit Sitz in Österreich sei, bedeute nicht automatisch, dass sie bzw. ihre Gesellschafter auch über eine inländische Betriebsstätte im steuerrechtlichen Sinn verfügten. Entscheidend sei vielmehr die konkrete Ausgestaltung der Tätigkeit der KG im Inland. Da die KG in Österreich weder über ein Büro noch über Personal verfüge und auch die beiden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht in Österreich ansässig seien bzw. ihre Tätigkeit direkt von den USA oder von Deutschland aus ausübten, könne auch keine inländische Betriebsstätte vorliegen. Aus denselben Gründen liege auch nach dem DBA-USA keine Betriebsstätte vor. Selbst wenn das Vorliegen einer Betriebsstätte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Abkommensrecht bejaht würde, könnten dieser Betriebsstätte doch keine Einkünfte zugerechnet werden, da eine Funktionsanalyse zum Ergebnis führen müsse, dass keine für den Geschäftsbereich der KG wesentlichen Funktionen in Österreich ausgeübt würden.

Am 19. August 2013 erteilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt Bregenz den Auftrag gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu ermitteln, ob in den Streitjahren 2004 bis 2009 bei der KG eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-Musterabkommens bzw. des zur Anwendung gelangenden Art. 5 DBA-USA vorlag oder nicht.

Am 8. November 2013 legte das Finanzamt Bregenz folgenden **Ermittlungsbericht** vor:

Die X. Werbegeschenke Vertriebsgesellschaft m.b.H. & CoKEG mit Sitz in L. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 7.11.1994 nach österreichischen Recht gegründet und am 25.11.1994 ins Firmenbuch eingetragen worden. Am 11.4.2000 sei die Eintragung der beantragten Namensänderung auf X. Werbegeschenke Vertriebsgesellschaft & Co KG erfolgt. Der (handelsrechtliche) Sitz der Gesellschaft befinde sich nach wie vor in der S-Straße 3 in L..

Unternehmensgegenstand der X.-Gruppe sei der Versandhandel mit Werbegeschenken. Die KG sei eine reine Vertriebsgesellschaft für den österreichischen Markt. In der Stellungnahme vom 18. Mai 2010 sei seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt worden, dass die gesamten unternehmensrelevanten Funktionen wie Marketing, Kundenakquisition, Auftragsannahme, Beauftragung der Produktion, Rechnungsausstellung, Inkasso udgl. entweder direkt von der Konzernmutter in den USA oder der dt. KG im Auftrag der KG durchgeführt würden. Zur Unterstützung der Kontaktaufnahme mit österreichischen Kunden habe die KG mit der konzernunabhängigen Z. Service GmbH (in der Folge: S-GmbH) einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen.

Hierzu sei anzumerken, dass die Beauftragung der Produktion üblicherweise zu den Aufgaben des Strategieträgers und nicht des Routineunternehmens gehöre. Die Zurechnung der Beauftragung der Produktion sei für die Betriebsstättenfrage sohin irrelevant, ihr komme aber im Zusammenhang mit einer Funktionsanalyse im Rahmen der Wertschöpfungskette Bedeutung zu. Festzuhalten sei, dass die oben angeführten unternehmensrelevanten Funktionen im Auftrag der KG durchgeführt worden seien. Dem

österreichischen Unternehmen seien hierfür über konzerninterne Verrechnungspreise in einem Umlageverfahren entsprechende Leistungsentgelte angelastet worden.

Die KG stehe nach dem Ergebnis der durchgeführten Erhebungen neben den "verbundenen" Unternehmen auch mit fremden dritten Unternehmen in Leistungsbeziehungen.

Dem mit der S-GmbH abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag vom 12.12.1994 (Contract - Mail and Fulfillment Services) komme im Hinblick auf den Unternehmensgegenstand der KG (insbesondere Versandhandel mit Werbegeschenken) besondere Bedeutung zu. Im Ergebnis seien mit diesem Vertrag Teile von Kernaufgaben einer Vertriebsgesellschaft ausgelagert worden.

Die Leistungen der S-GmbH für die KG würden grundsätzlich auch heute noch im gleichen Rahmen wie im Vertrag aus dem Jahr 1994 beschrieben erbracht. Die Entwicklung der von der S-GmbH an die KG verrechneten Leistungen zeigten jedoch der Höhe nach eine starke Reduzierung dieser Abwicklungen. Eine solche Reduzierung sei auch durch einen am 23.8.2013 in L., S-Straße 3, vorgenommenen Augenschein sowie Auskünfte von Mitarbeitern der S-GmbH bestätigt worden.

Eine Auswahl an Abrechnungen aus der Vergangenheit dokumentiere die tatsächlich erbrachten Leistungen für die KG wie folgt:

Period per 30.9.	Base Amount EUR	Period per 30.9.	Base Amount EUR
2-9/1995	20.656,55	2004	41.272,66
1996	35.210,75	2005	57.540,89
1997	97.707,09	2006	57.582,70
1998	163.495,75	2007	37.937,75
1999	190.498,04	2008	28.497,31
2000	43.301,31	2009	29.380,49
2001	47.889,68	2010	16.474,31
2002	48.609,47	2011	11.397,75
2003	49.811,34	2012	12.870,49

Der Zweck der Zusammenarbeit bestehe laut Dienstleistungsvertrag vom 12.12.1994 in der Zusendung von Werbematerial, der Koordinierung von Aufträgen und der Absendung der Werbeartikel an die Kunden in Österreich. Dabei seien folgenden Leistungen zu erbringen:

- die KG einzuführen, d.h., die Mitarbeiter der S-GmbH einzuschulen und die Abläufe festzulegen

- die an die S-GmbH in ihr lokales Lager in Österreich gelangten Sendungen (Werbematerial und die Werbeartikel, die von der X. USA geliefert würden) auf die richtige Sortierung und Kennzeichnung zu prüfen und an die Post zum vereinbarten Termin weiter zu leiten
- als Bindeglied zur lokalen Post-, Bank- und Zollbehörden zu fungieren
- alle Aufträge von österreichischen Kunden zu koordinieren, und zwar:
 - BREs (Abkürzung für Business Return Envelope, das ist Rücksendung der Bestellformulare der beworbenen Kunden mit deren Bestellungen) täglich an die dt. KG zu senden
 - Bestellungen per Telefon und Fax automatisch an die dt. KG umzuleiten
- von dt. KG erstellte Auftragsbestätigungen und Rechnungen an die Kunden zu senden.
- die auf USA-Format-Paletten wöchentlich (in kleineren Mengen täglich) an die S-GmbH versendeten Sendungen aufgrund abgeschlossener Aufträge durch den Zoll zu bringen und Zollgebühr und Mehrwertsteuer im Namen der KG zu zahlen
- Massensendungen zu zerlegen und über die örtlichen Zusteller (die österreichische Paketpost, die Bahn oder private Zusteller) an die Kunden abzusenden. Die gelieferte Ware bleibe im Eigentum der KG.

Die S-GmbH verfüge über die Rückwaren. Zahlungen erfolgten per Überweisung/ Lastschriftverfahren oder Überweisung auf das Bankkonto der KG, Kontrollen und Kontoauszüge müssten täglich an dt. KG gesendet werden.

Der Leistungsumfang der S-GmbH umfasse somit drei Kernbereiche, nämlich

- 1) Mailing, d.s. Leistungen rundum die Bewerbung der österr. Kunden (Werbesendungen mit Werbematerial)
- 2) Fulfillment, d.s. Aktivitäten, die nach dem Abschluss eines Vertrags der Belieferung des Kunden dienen (Eingang der bestellten Werbeartikel/Waren, Koordination der Auslieferung)
- 3) Koordinations- und Administrationsleistungen wie bspw. die Weiterleitung der Bestellungen, Versendung von Auftragsbestätigungen und Rechnungen an Kunden, Zollfreimachung, Prüfung und Zeichnung der Lieferscheine, Berichtserstattungen

Nach den exemplarisch vorliegenden Eingangsrechnungen seien allein im November 2004 2.740, im August 2006 1.296 und im November 2006 1.200 Pakete am Betriebsstandort abgewickelt worden.

Der Bereich des Fulfillments und somit der Paketabwicklung von bestellter Ware (Werbeartikel) habe sich bis dato jedoch auf die Retourwaren reduziert. Die Belieferung des Kunden erfolge heute vom Ausland aus. Bedeutung habe dieser Umstand gegebenenfalls im Zusammenhang mit einer Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Z. 6 EStG 1988, falls aufgrund dieses starken Rückganges keine "Betriebsstätte" mehr vorliegen sollte.

Die S-GmbH habe für die Lagerbelegung und das Fulfillment entsprechende Kosten verrechnet, und zwar für das Fulfillment 2,91 Euro (40,00 Schilling) pro Paket und die Lagerung 8,72 Euro (120,00 Schilling) pro Monat/Palette.

Die KG trete nach den vorliegenden Ausgangsrechnungen gegenüber den Kunden auf dem österreichischen Markt ausschließlich unter ihrem Namen, ihrer österreichischen Adresse (L., S-Straße 3), ihrer österreichischen Firmenbuchnummer, ihrer österreichischen UID-Nummer, einer österreichischen Telefon- und Faxnummer sowie einer österreichischen Bankverbindung auf. Weiters manifestiere sich diese Außenwirkung auch in diversen anderen Dienstleistungsverträgen bzw. Leistungsabrechnungen (bspw. Vereinbarung Info Mail mit der Österreichische Post AG vom 7.11.2011, Eingangsrechnungen der Firmen United Parcel Service (UPS), TNT Express (Austria) GmbH, Österreichische Post AG; Mundt Direkt GmbH, Lr. Recycling GmbH, Google Ireland Limited, Expeditors Speditions GmbH, KPMG Alpen-Treuhand AG u. WP GmbH, WebCertain Direct Ltd, A1 Telekom Austria AG).

Die KG trage auch zur Gänze das alleinige Debitorenrisiko. Die Copyrights an der österreichischen X.-Homepage (Aufruf unter: x.at) habe die KG inne. Die Bestellung einer Ware könne über die Webseite, mit E-Mail, telefonisch oder per Telefax erfolgen. Ein telefonischer Anruf werde jedoch durchgeschaltet, die Betreuungsperson sitze nicht am handelsrechtlichen Firmensitz in L.. Ferner sei die KG Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer. Wareneinkauf, Personal- und Verwaltungsaufwand sowie die weiteren Vertriebskosten würden über „intercompany-fees“ abgerechnet. Es werde davon ausgegangen, dass diese Abrechnungen verrechnungspreiskonform erfolgt seien.

Die KG ermittle den Gewinn nach § 5 EStG. Das erzielte Ergebnis resultiere ausschließlich aus der Bewirtschaftung des österreichischen Marktes. Sämtliche in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen und erzielten Erträge seien bilanziell erfasst worden. Im Gründungsjahr (Wj. 1994/95) habe ein hoher Verlust im Zusammenhang mit dem Marktaufbau getragen werden müssen.

Diese Feststellungen seien wie folgt rechtlich zu würdigen:

Die KG sei nach den Bestimmungen des UGB uneingeschränkt rechtsfähig (§ 105 iVm § 161 Abs. 2 UGB). Im Unterschied zu einem gewöhnlichen Auslieferungslager, dem keine rechtliche Selbständigkeit zukomme und wo der Sitz des Rechtsträgers (idR Hauptniederlassung) im Ausland liege, habe die KG in Österreich ein rechtlich selbständiges Unternehmen gegründet. Auch der Auftritt nach außen sei bei einem Auslieferungslager anders (Rechnungslegung: Firmenwortlaut und Anschrift des Betriebes im Ausland mit Hinweis der Adresse des Auslieferungslagers der Zweigniederlassung im Inland). Im gegenständlichen Fall liege kein "bloßes" (unselbständiges) Auslieferungslager eines ausländischen Rechtsträgers vor.

Würden die Tätigkeiten der KG auf typischerweise mit einem Auslieferungslager verbundene reduziert, übersehe man, dass im Jahre 1994 keine (unselbständige) Zweigniederlassung (Auslieferungslager) eines ausländischen Rechtsträgers, sondern

eine nach österreichischem Recht eigenständige Kommandit(erwerbs)gesellschaft gegründet worden sei, deren Unternehmensgegenstand es sei, den Versandhandel mit Werbegeschenken auf dem österreichischen Markt in Form einer Vertriebsgesellschaft zu betreiben. Sämtliche geschäftsrelevanten Leistungen für die Abwicklung des Versandhandels am Österreichmarkt würden hierbei bei fremden oder verbundenen Unternehmen zugekauft. Dieser Entscheidungsprozess sei allein der österreichischen KG zuzurechnen, da diese die Aufträge erteilt habe. Hier sei auch ein weiterer Unterschied zu einer (bloßen) Einrichtung, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benützt werde (Art. 5 Abs. 4 lit. a DBA-USA), zu sehen.

Da praktisch alle Leistungen durch langfristige Verträge und Vereinbarungen im eigenen Namen auf eigene Rechnung zugekauft und somit im Auftrag der KG ausgelagert worden seien (Outsourcing), sei eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 DBA-USA geschaffen worden, und zwar zum einen durch die Vereinbarung mit der Spedition, welche die Möglichkeit der Standortbetreuung einräume und zum anderen durch den Dienstleistungsvertrag mit der S-GmbH, der mit dem darin vereinbarten einzuhaltenden Verfahren die Erfüllung von wesentlichen Teilen von Kernaufgaben einer Vertriebsgesellschaft regle. Die KG habe demnach die Verfügungsgewalt bzw. die vertraglich abgesicherte Position zur Nutzung des Standortes in L., S-Straße 3. Die dort im Wege des Outsourcings abgewickelten Tätigkeiten seien nicht nur Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten, sondern umfassten in ihrer Gesamtheit den operativen Vertrieb der X.-Produkte auf dem österreichischen Markt. Der Umstand der Auslagerung sämtlicher Leistungen führe unter Berücksichtigung der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu keinem anderen Ergebnis, als wären diese mit eigener Manpower erbracht worden. Es liege daher nach der Ansicht des Finanzamtes Bregenz eine Betriebsstätte iSd 5 DBA-USA vor.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2014 gab die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung zum Ermittlungsbericht des Finanzamtes eine **Stellungnahme** ab. Zunächst schilderte sie die Arbeitsweise der KG aus ihrer Sicht:

Die KG vertreibe personalisierte Werbegeschenke an kleine und mittelständische Unternehmen in Österreich. Die KG operiere als Direktmarketing- bzw. Direct-Response-Marketing-Unternehmen. Sie habe weder eigenes Personal noch Geschäftsräumlichkeiten, die Leistungserbringung erfolge vielmehr im Wesentlichen durch ausländische Konzernunternehmen.

Unter Direktmarketing werde die direkte Ansprache des möglichen Kunden mit der Aufforderung zur Antwort verstanden. Dabei lege die KG den persönlich adressierten Massen-Postsendungen (Mailings) personalisierte Produktmuster (Kugelschreiber, Taschenkalender) bei. Flankierende Maßnahmen wie z.B. Nachfass-Mailings würden eingesetzt, um die persönliche Ansprache zu intensivieren und die Möglichkeit einer Antwort (Response) durch einen zweiten Werbeanstoß zu erhöhen. Außerdem würden die Kunden nach Erhalt des personalisierten Musters durch Telefonverkäufer der X.

Deutschland kontaktiert. Im Dialog könne auf Kundenwünsche besser eingegangen werden als z.B. mit einem Rückantwortformular der Postwerbesendung.

Die KG unterhalte zwei unterschiedliche Direktmarketing-Programme:

Erstens das Bestandskundengeschäft, bei dem bereits bestehende Kunden durchschnittlich 5-9 personalisierte Postwerbesendungen pro Jahr und entsprechende Anrufe durch das Verkaufscallcenter erhielten. Im Zeitraum von 2006 bis 2012 seien insgesamt etwa 1,8 Mio personalisierte Werbebriefe mit Mustern an die österreichischen Kunden versandt und damit circa 68.000 Aufträge erzielt worden. Nicht jeder Kunde sei bereit, in jedem Jahr eine Bestellung aufzugeben. Außerdem gebe es einen natürlichen Verlust an Kunden. Um diese Verminderung des Kundenbestandes zu kompensieren und um das Geschäft auszubauen, betreibe X. ein intensives Neukundengeschäft. Dabei seien zwischen 2006 und 2012 insgesamt etwa 1,8 Mio. personalisierte Werbebriefe mit Mustern an potentielle österreichische Kunden versandt und damit ca. 27.000 Aufträge erzielt worden. Es sei festzustellen, dass die KG als Direktmarketing-Unternehmen und Versandhändlerin einen erheblichen Aufwand im Bereich der Logistik habe, es würden jährlich hunderttausende Werbebriefe und tausende von Bestellungen als Pakete versandt. Im Zeitraum von sieben Jahren seien mehr als 3,5 Mio Massen-Postsendungen versendet und fast 100.000 Pakete an ihre Kunden verschickt worden.

Der Versand der Massen-Postsendungen (Werbe-Mailing) erfolge durch die Österreichische Post AG. Für ein erfolgreiches Direktmarketing müsse sichergestellt werden, dass die Massen-Postsendungen zu einem genau bestimmten Zeitpunkt beim Empfänger einträfen. Um dies zu erreichen, seien bis 2010 diese Postsendungen nach Herstellung durch Konzerngesellschaften an die S-GmbH gesandt worden.

Vertragliche Aufgabe der S-GmbH sei es gewesen,

- diese Mailings in die genormten Postkisten der österreichischen Post zu sortieren,
- Massen-Postsendungen zur Kostenreduzierung nach Postleitzahlen vorzusortieren und
- die Massen-Postsendungen an einem bestimmten Tag zur Auslieferung an die Österreichische Post AG zu übergeben.

Seit 2010 bestehe eine Übereinkunft zwischen der KG und der Österreichischen Post, dass Massen-Postsendungen direkt an die Österreichische Post geliefert und zu einem bestimmten Zeitpunkt von dieser an die Werbeempfänger gesandt würden. Somit werde das Mailing seit 2010 nicht mehr von der S-GmbH vorgenommen.

Der Versand der Warenlieferungen (Fulfillment) an österreichische Kunden erfolge durch Paketdienstleister (DPD, UPS). Bis einschließlich 2009 sei die Herstellung der von den Kunden bestellten Produkte in Großbritannien und in den USA erfolgt. Bis Mai 2007 seien die Pakete für die österreichischen Kunden von den Produktionswerken auf Paletten gebündelt an die S-GmbH geliefert worden, welche diese an die lokalen Transportdienstleister übergeben habe. Die S-GmbH habe somit als Abholadresse für die Paketdienstleister gedient. Ab Mai 2007 seien die bestellten Waren direkt an die Paketdienstleister geliefert worden. Mit der Verlagerung der Produktion zu der im Jahr

2009 neu gegründeten Schwestergesellschaft U. GmbH in Saarbrücken sei der Vertrag mit UPS neu gestaltet und die Abholung und der Versand der Waren direkt bei U. vereinbart worden. Somit sei es zu einem deutlichen Rückgang der von der S-GmbH abgerechneten Leistungen ab 2007/2008 trotz deutlicher Umsatzsteigerungen bei der KG gekommen.

Weitere logistische Dienstleistungen (Koordinations-/Administrationsaufwand), die die S-GmbH in geringem Umfang erbracht habe und bis dato erbringe, seien:

- Zentraler Empfang der Retouren und Kundenreklamationen
- Gelegentliche Weiterleitung von sonstiger Korrespondenz

Bei Retouren von Kunden:

- Rücksendung an den Kunden (nach Gegenprüfung der Adresse durch X. Saarbrücken)
- Gegebenenfalls Kontrolle der von Kunden angegebenen Qualitätsmängel auf Anweisung von X.
- In seltenen Fällen Übersendung an X. Saarbrücken zur weiteren Begutachtung
- Zwischenlagerung der zur Verschrottung erhaltenen Retouren. Ein fester Lagerplatz stehe nicht zur Verfügung
- Übergabe an die Firma Lr. zur Verschrottung

Der Logistikdienstleister S-GmbH habe somit keinerlei unternehmensrelevante Funktionen ausgeführt. Es handle sich vielmehr lediglich um rein logistische Hilfstätigkeiten, die keinesfalls in irgendeiner Art und Weise auch nur im Ansatz Kernaufgaben einer Vertriebsgesellschaft darstellten. Die Geschäftsbeziehung mit der S-GmbH gründe auf dem Vertrag vom 05.12.1994, der zum Eintritt von X. in den österreichischen Markt geschlossen worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die europäische Zentrale der M./X. Gruppe noch in Großbritannien gewesen. Der Vertrag sei vor dem EU-Beitritt Österreichs im Jahre 1995 und in Unkenntnis dessen, was beim Eintritt in den europäischen Markt an Hilfsleistungen von Dritten in Anspruch genommen werden müsse, geschlossen worden.

Die logistischen Dienstleistungen der S-GmbH hätten sich in Art und Umfang deutlich verringert, die europäische Integration und die Liberalisierung des Logistikmarktes hätten zu einer laufenden Verminderung des in Anspruch genommenen Leistungskataloges geführt. Es habe sich jedoch zu jeder Zeit um typische Logistikdienstleistungen, also Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art im Umfeld eines Direktmarketing-Unternehmens, gehandelt.

Die Abrechnungen seien in einer für logistische Hilfstätigkeiten typischen Weise erfolgt. Dies sei bereits der Preisgestaltung in § 3 ("Prices") des Vertrages vom 5.12.1994 zu entnehmen. Es handle sich im Wesentlichen um Stückpreise für die Bewegung von Massen-Postsendungen, um Auslieferungskosten pro Paket und um Lagerkosten pro Palette. Alleine die Höhe der vom Finanzamt über den Prüfungszeitraum dargestellten Abrechnungen verdeutliche die untergeordnete Tätigkeit der S-GmbH im Vergleich zum Gesamtumsatz.

Die Aussage im Ermittlungsbericht, seitens der S-GmbH würden die Dienstleitungen nach dem Vertrag aus dem Jahr 1994 auch heute noch im gleichen Rahmen erbracht, sei deshalb nicht zutreffend. Vielmehr seien einige dieser Logistikleistungen nie oder nur sehr eingeschränkt erbracht und andere im Laufe der Zeit vollständig eingestellt worden.

Der Passus „2. *einzuhaltende Verfahren (Vorgehensweise)*“ beziehe sich entgegen der Annahme des Finanzamtes ausschließlich auf logistische Themen sowie die Start-up Unterstützung im österreichischen Markt. "Koordination der Bestellungen" bedeute die Weiterleitung der ausgefüllten Bestellscheine (Business Reply Envelopes, BREs) an X. Deutschland. Die Weiterleitung von Telefon und Fax sollte von Anfang an automatisiert werden, also gänzlich ohne Eingreifen der S-GmbH erfolgen.

Die Übersetzung von "dispose" als „verfügen“ sei irreführend. „To dispose of something“ bedeute in diesem Zusammenhang "etwas entsorgen". Es sei also die logistische Tätigkeit der Entsorgung gemeint.

Das Finanzamt Bregenz komme in seiner Stellungnahme selbst zum Schluss, dass der Bereich des Fulfillments und somit der Paketabwicklung von bestellter Ware sich auf die Retourwaren reduziert habe und die Belieferung der Kunden heute vom Ausland aus erfolge.

In Österreich bestehe daher keine Betriebsstätte und sei die Bf. weder beschränkt steuerpflichtig noch stehe Österreich ein Besteuerungsrecht über die Einkünfte der Bf. nach dem DBA-USA zu. Es werde in diesem Zusammenhang im Schrifttum auch ausdrücklich festgehalten, dass der gesellschaftsrechtliche Sitz - anders als bei einer Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt – keine eigenständige steuerliche Bedeutung habe bzw. nicht automatisch zur Betriebsstättengründung für die Gesellschafter führe. Der Ort der Leitung muss sich somit nicht unbedingt im Sitzstaat der Personengesellschaft befinden (so ausdrücklich *Tumpel*, Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte der Gesellschafter, in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 152; *Baumgartner*, Beteiligung an einer Personengesellschaft - Zurechnung der Betriebsstätte an die einzelnen Gesellschafter im Abkommensrecht, in *Urtz/Züger*, Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, 314). Festzuhalten sei, dass die Einkünfte der Bf. in den USA versteuert worden seien.

In einer **Stellungnahme** vom 4. März 2014 wandte das Finanzamt Feldkirch gegen die Ausführungen des Bf. im Schreiben vom 11. Februar 2014 ein, bei den Tätigkeiten der S-GmbH handle es sich keinesfalls lediglich um „Hilfstätigkeiten in geringem Umfang“, sondern um Aufgaben, die zum Unternehmensgegenstand der KG gehörten. Für das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte der KG stütze es sich auf ein Urteil des BFH vom 24.4.2011, I R 46/10, wonach eine Betriebsstätte auch dann vorliegen könne, wenn die operative Tätigkeit eines Privat Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft vertraglich auf eine nicht verbundene Managementgesellschaft übertragen werde und von dieser die sachlichen und personellen Voraussetzungen, die an eine Betriebsstätte zu stellen seien, erfüllt würden. Die schuldrechtliche Übertragung von

Aufgaben vermittele einen sachlichen und personellen Apparat, der den Steuerpflichtigen in die Lage versetze, seiner unternehmerischen Tätigkeit operativ nachzugehen. Aufgrund dieser auf das DBA-USA übertragbaren deutschen Rechtsprechung sei dem Finanzamt Bregenz beizupflichten, dass durch den Zukauf bzw. das Auslagern sämtlicher Leistungen durch langfristige Verträge eine feste Geschäftseinrichtung entstanden sei, durch die die unternehmerische Tätigkeit der KG ausgeübt werde. Das genannte BFH-Urteil entspreche im Übrigen der internationalen Tendenz in der Auslegung des Art. 5 OECD-MA, die Anforderungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte immer mehr auf ein Minimum zu reduzieren.

Am 28. Mai 2014 fand vor dem Bundesfinanzgericht ein **Erörterungsgespräch** unter Teilnahme von Vertretern der Steuerberatungsgesellschaft der Bf., dem für alle 10 europäischen Mitglieder der X. Gruppe zuständigen Prokuristen der deutschen KG und Vertretern der Finanzämter Feldkirch und Bregenz statt. Dabei gab der Prokurist an, die Zentrale in Deutschland gebe es seit 2008, sie befinde sich in Saarbrücken. Davor sei sie in England gewesen. Die Bf. gehöre der Familie X., sie sei eine reine Finanzholding. In Amerika trete die X. Gruppe unter dem Namen "M." auf, benannt nach dem Gründer des Unternehmens. Die M. Corp. mit Sitz in den USA sei operativ tätig.

In der Folge stellte der Prokurist nochmals das Direct Marketing des X.-Unternehmens dar. Dieses bestehe im Wesentlichen darin, dass personalisierte Werbebriefe mit angeschlossenen Mustern an Bestandskunden und Neukunden versandt würden. Anschließend würden diese Kunden telefonisch vom deutschen Callcenter kontaktiert. Die Adressen für Neukunden würden von der deutschen Zentrale eingekauft. Er hielt fest, dass die KG in Österreich weder über ein Büro noch über Personal verfüge. Die Gründung der KG in Österreich sei Teil der Strategie "local look and feel", die ausschließlich österreichischen Kunden der österreichischen KG sollten das Gefühl haben, mit einem österreichischen Unternehmen zu tun zu haben. Deshalb gebe es auch eine österreichische Homepage, der Server befinde sich aber in England. In Österreich sei aber keine einzige wesentliche Tätigkeit ausgeübt worden, auch die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seien nicht in Österreich ansässig.

Zur Frage des Richters, ob die KG über die Räumlichkeiten bei der Spedition Y. verfügen könne, gaben beide Parteien übereinstimmend an, dass dem nicht so sei. Nur die S-GmbH habe einen vertraglichen Anspruch auf Nutzung der Lagerräumlichkeiten, nur sie sei Vertragspartnerin der Spedition, nicht die KG.

Der Vertreter des FA Feldkirch verwies diesbezüglich auf ein Urteil des BFH vom 24.8.2011, I R 46/10, wonach sich ein Unternehmen Tätigkeiten, die es im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung durch Räumlichkeiten und Personal eines Dritten ausübe, direkt zurechnen lassen müsse. Die Tätigkeiten der S-GmbH für die KG seien daher zu behandeln wie Tätigkeiten der KG selbst. Daher könne die KG durch die S-GmbH über die Lagerräume bei der Spedition verfügen und liege daher eine Betriebsstätte vor.

Nach Ansicht der Steuervertretung war dieses BFH-Urteil nicht auf den Beschwerdefall übertragbar, da die S-GmbH nur untergeordnete Tätigkeiten für die Bf. ausübe. Zudem fehle es im Beschwerdefall an einer festen Einrichtung und schon deshalb auch an einer Betriebsstätte.

Der Prokurist stellte klar, dass aus seiner Sicht das Lager bei der Spedition kein Auslieferungslager iSd des DBA-USA, sondern lediglich ein Umschlagplatz sei. Es würden ja nicht die Waren von einem Lager direkt an die Kunden ausgeliefert, sondern auf andere Transporteure, etwa die Post, umgeschlagen.

Die Vertreter der Finanzämter meinten demgegenüber, das Lager sei mehr als ein Auslieferungslager, weil sämtliche operativen Tätigkeiten der KG diesem Lager zuzurechnen seien. Sämtliche wesentlichen Tätigkeiten der KG seien über die Firmenanschrift bei der Spedition ausgeübt worden, da alle Verträge, Bestellungen, Rechnungen von der KG unter dieser Adresse geschlossen bzw. ausgestellt worden seien. Für den Kunden sei nur die österreichische Adresse erkennbar gewesen, aus dessen Sicht habe er mit einem österreichischen Unternehmen zu tun gehabt. Die österreichische KG müsse sich sämtliche an andere, verbundene wie nicht verbundene, Unternehmen ausgelagerte Tätigkeiten zurechnen lassen. Daher liege auch dann noch eine Betriebsstätte in Österreich vor, wenn die S-GmbH die Fulfillment- und Mailingtätigkeiten eingestellt habe, also auch nach dem Jahr 2010. Ferner sei zu berücksichtigen, dass die KG ja zwischenzeitig einen Kundenstock aufgebaut habe, der Österreich steuerlich zuzurechnen sei. Im Falle des nachträglichen Wegfalls der Steuerpflicht werde eine Wegzugsbesteuerung ausgelöst, im Zuge dessen auch der Kundenstock steuerlich erfasst werden müsste.

Dagegen wandten die Vertreter der Steuervertretung ein, dass, folgte man der Sicht der Finanzämter, auch dann eine Betriebsstätte in Österreich vorläge, wenn die Anschrift der Bf. nicht auf die Adresse der Spedition, sondern zB. auf jene der Steuerberatung in Bregenz laute. Die Finanzämter ließen außer Acht, dass eine Steuerpflicht nur bestehe, wenn eine feste Einrichtung gegeben sei, durch die eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werde und der auch Einkünfte zuzurechnen seien. Dies sei im Beschwerdefall aber nicht der Fall. Die KG sei nur eine äußere Hülle ohne jeden operativen Inhalt, alle wesentlichen Tätigkeiten würden vom Ausland aus ausgeübt. Eine Firmenanschrift allein begründe noch keine Betriebsstätte, wäre dies so, stellten zB. auch alle Briefkastenfirmen Betriebsstätten dar und begründeten eine Steuerpflicht.

In einer weiteren **Stellungnahme** vom 20. Juni 2014 wandte sich die Steuervertretung gegen die Anwendung des BFH Urteils vom 24.9.2011, I R 46/10, auf den Beschwerdefall. Im Unterschied zum Fall des BFH-Urteils werde im Beschwerdefall durch die Büroräumlichkeiten und das Personal des Dritten – in diesem Fall die S-GmbH – keine operative Tätigkeit ausgeübt. Die von der S-GmbH durchgeführten Tätigkeiten seien reine logistische Unterstützungstätigkeiten, was auch beim Lokalaugenschein der Betriebsprüfung festgestellt und durch die geringen abgerechneten Entgelte klar zum Ausdruck komme. Selbst wenn daher eine Betriebsstätte vorliegen würde, würden die

durch diese ausgeübten Tätigkeiten nie den Umfang einer Hilfsbetriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 4 DBA-USA übersteigen.

Hinweis:

Mit 1. Jänner 2014 wurde gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob über die Frage der Steuerpflicht der Anteile der Bf. an der KG bereits im Feststellungsverfahren oder erst im Körperschaftsteuerverfahren abzusprechen war, welches Finanzamt für die Durchführung der Körperschaftsteuerverfahren der Bf. zuständig war und ob die Bf. mit den festgestellten anteiligen Einkünften an der KG in Österreich körperschaftsteuerpflichtig war.

1. Entscheidung über die Steuerpflicht im Feststellungsverfahren oder Körperschaftsteuerverfahren

Gemäß § 188 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) werden Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung ist gemäß § 188 Abs. 3 BAO auch die Aufteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Keine Feststellung der Einkünfte findet statt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn die Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat (§ 188 Abs. 4 lit. b BAO).

Unstrittig erzielte die KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da die KG ihren Sitz in L. hatte, waren diese Einkünfte im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO festzustellen.

Die Feststellung der Einkünfte von Mitunternehmerschaften gem. § 188 BAO erfolgt einheitlich, d.h. für alle Beteiligten in einem einheitlichen Verfahren, und gesondert, d.h. nicht im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerveranlagung.

Die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen entfalten auf andere Feststellungsbescheide, Meßbescheide oder Abgabenbescheide Bindungswirkung (§ 192 BAO).

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). Grundsätzlich sollen alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebliche Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

Zwingend hat der Spruch eines Feststellungsbescheides zu enthalten:

- die Art der Einkünfte
- die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte
- den Feststellungszeitraum und
- die Namen der Beteiligten und die Höhe der Anteile

Dabei sind nicht nur in-, sondern auch ausländische Einkünfte festzustellen.

Gegebenenfalls hat ein solcher Bescheid auch darüber abzusprechen,

- ob Einkunftsteile begünstigten Steuersätzen (insb. gem. § 37 EStG 1988) unterliegen (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; VwGH 8.10.2005, 2004/14/0154, danach ist dieser Ausspruch aber nicht zwingend, sondern fakultativ)
- ob Verlustanteile iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig sind (z.B. VwGH 15.12.1994, 92/15/030, auch dieser Ausspruch ist fakultativ, vgl. *Ellinger in Gassner/Lang*, Besteuerung, 115)
- ob Einkunftsteile z.B. gem. § 10 Abs. 8 EStG 1988 nicht ausgleichsfähig sind (z.B. VwGH 20.11.1996, 94/15/0091)
- ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähige Einkunftsanteile spätere Gewinnanteile mindern (z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0113).

Ob auch über die Steuerpflicht des Anteiles bereits im Feststellungsbescheid abzusprechen ist, ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht und von der Lehre unterschiedlich beantwortet worden.

Nach *Gröhs*, Gewinnbeteiligung, 82, ist im Feststellungsbescheid auch über die Steuerpflicht des Anteiles an den Einkünften abzusprechen, somit auch darüber, ob der Beteiligte unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Nach *Stoll*, BAO-Kommentar, 1998, ist in das Feststellungsverfahren auch die Frage, ob die Steuerpflicht der Anteile im Hinblick auf ein Doppelbesteuerungsabkommen zu verneinen ist, aufzunehmen.

Dagegen gibt es aber auch die Auffassung, wonach diese Fragen erst in den jeweiligen Abgabenfestsetzungsverfahren zu beurteilen sind. So wird in *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/*

Urtz, BAO³ § 188 Anm. 17 und 19 (Stand 1.6.2013, rdb.at) die Meinung vertreten, nach der Rechtsprechung des VwGH sei aus dem Normengefüge und der Systematik der BAO betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die gemeinschaftlich erzielte Einkünfte betreffen, im Feststellungsverfahren getroffen werden sollen. Darüber hinausgehende Feststellungen (z.B. in Fällen der Anwendung des DBA auf Basis der Anrechnungsmethode die auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Beträge im Ausland gezahlter, bei der inländischen Abgabenfestsetzung anzurechnender Steuern oder auf subjektbezogene, sich auf die persönliche Steuerpflicht der an den gemeinschaftlichen Einkünften Beteiligten oder auf die Erfassbarkeit von Einkünften bei diesen auswirkenden Umstände) seien auch bei extensiver Auslegung des § 188 BAO nicht zulässig, auch wenn sie für die abgeleiteten Abgabenbescheide von Bedeutung wären.

Urtz, SWI 1996, 223f., vertritt die Auffassung, jedenfalls die Anwendung eines DBAs sei Sache des zur Festsetzung der Abgaben zuständigen Finanzamtes. Diese Interpretation ergebe sich daraus, dass § 188 BAO nur von „Einkünften“ (d.i. der Gewinn bzw. der Überschuss) und nicht wie § 180 Abs. 1 Nr. 2 a der deutschen Abgabenordnung von „steuerpflichtigen Einkünften“ spreche und daher auch nach DBA befreite Einkünfte unter den Einkünftebegriff des § 188 BAO fielen. Die in den Feststellungsbescheid aufgenommenen Einkünfte würden objektbezogen festgestellt, die Steuerpflicht der Einkünfte hänge jedoch von der Steuerpflicht der Gesellschafter ab und sei daher subjektbezogen. Sie falle daher in die Zuständigkeit des Finanzamtes des Mitunternehmers. Die Zuständigkeit des Finanzamtes des Mitunternehmers diene auch dem Zweck des § 188 BAO als Vorschrift zur Verwaltungsvereinfachung, denn dieses Finanzamt wisse um die persönlichen Voraussetzungen der Abkommensanwendung besser Bescheid als das Finanzamt der Mitunternehmerschaft.

Auch *Ritz*, BAO⁵, § 188 Tz 14, weist darauf hin, dass nach § 188 BAO nur „Einkünfte“, nicht aber „*steuerpflichtige* Einkünfte“ festzustellen sind.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Ansicht, dass über die Steuerpflicht eines Anteiles erst im Abgabenfestsetzungsverfahren des Mitunternehmers abzusprechen ist.

Nach § 188 BAO sind die gemeinschaftlichen Einkünfte festzustellen. Darunter sind die Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988, die nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln sind, zu verstehen. Ob diese Einkünfte unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtig oder ob sie nach zwischenstaatlichem Steuerrecht steuerpflichtig sind, betrifft nicht die Art oder die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte. Daher ist über diese Fragen erst im Abgabenfestsetzungsverfahren zu entscheiden. Eine derartige Auslegung des § 188 BAO entspricht auch dem Zweck des Feststellungsverfahrens an einer Verwaltungsvereinfachung, weil die Steuerpflicht regelmäßig von Umständen abhängt, die in der Sphäre des einzelnen Beteiligten liegen

(z.B. Wohnsitz, Anwendung eines DBA) und vom zuständigen Finanzamt des beteiligten Mitunternehmers in der Regel auch leichter beantwortet werden können.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die in Feststellungsbescheiden enthaltenen Feststellungen für die abgeleiteten Abgabenbescheide verbindlich sind, sofern sie für diese Bescheide von Bedeutung sind (§ 192 BAO). Von Bedeutung für Abgabenbescheide sind Feststellungen selbst dann, wenn sie sich als unrichtig oder unzulässig erweisen (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030). Die Frage ist daher, ob die Feststellungsbescheide betreffend die Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2009 nicht bereits Feststellungen über die Steuerpflicht der Bf. enthalten.

Eine Untersuchung der Feststellungsbescheide 2004 bis 2009 auf die darin enthaltenen Feststellungen ergibt, dass das Finanzamt Bregenz in diesen Bescheiden offensichtlich nicht über die Frage der Steuerpflicht der Bf. nach dem DBA-USA abgesprochen hat. Sowohl der Berufungsvorsentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 4.10.2001 betreffend das Feststellungsverfahren für das Jahr 2000 als auch der Begründung über die Ablehnung der von der Steuervertretung der Bf. angeregten Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren ist zu entnehmen, dass nach Meinung des Finanzamtes Bregenz über die Frage der Steuerpflicht der Bf. nach dem DBA-USA erst im Körperschaftsteuerverfahren und nicht schon im Feststellungsverfahren abzusprechen war und über diese Frage in den Feststellungsbescheiden betreffend die Jahre 2004 bis 2009 auch nicht abgesprochen wurde. Die Feststellungsbescheide des Finanzamtes Bregenz üben daher hinsichtlich der Steuerpflicht der festgestellten Anteile der Bf. an den Einkünften der KG nach dem DBA-USA auch keine Bindungswirkung auf die Körperschaftsteuerbescheide aus.

Anders ist diese Frage in Bezug auf die beschränkte Steuerpflicht der Bf. zu beantworten. Hier ist davon auszugehen, dass das Finanzamt Bregenz bei der Feststellung der Einkünfte auch festgestellt hat, dass die Bf. in Österreich beschränkt steuerpflichtig war. Offensichtlich sind sowohl das Finanzamt als auch die Steuervertretung der Bf. bis zur Betriebsprüfung durch das Finanzamt Feldkirch im Jahr 2011 davon ausgegangen, dass die KG in den Lagerräumlichkeiten bei der Spedition eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO hatte und damit beschränkt steuerpflichtig gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Vorliegen einer Betriebsstätte) war und lediglich strittig war, ob diese Lagerräumlichkeiten als Auslieferungslager im Sinne des Art. 5 Abs. 4 DBA-USA anzusehen waren bzw. auch nach Abkommensrecht eine Betriebsstätte darstellten oder nicht.

Daraus folgt, dass über die Frage der beschränkten Steuerpflicht der Bf. bereits Feststellungsbescheide vorliegen, die eine solche Steuerpflicht bejahen und an welche daher auch die Körperschaftsteuerbescheide gebunden waren. Aufgrund dieser Bindungswirkung können daher die Einwände der Bf. betreffend die beschränkte Steuerpflicht nicht im Rahmen der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide berücksichtigt werden und hat eine Entscheidung darüber durch das Bundesfinanzgericht zu unterbleiben. Über die Frage der Steuerpflicht der

festgestellten Anteile der Bf. an der KG nach dem DBA-USA hingegen wurden in den Feststellungsbescheiden keine Feststellungen getroffen und wäre darüber in den Körperschaftsteuerverfahren abzusprechen gewesen. Die Einwendungen der Bf. gegen eine Steuerpflicht nach dem DBA-USA sind daher im Rahmen der Beschwerde gegen die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide zu beachten und ist darüber in dieser Beschwerdeentscheidung zu entscheiden.

2. Zuständigkeit für die Durchführung des Körperschaftsteuerverfahrens

Die Frage der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit von Abgabenbehörden richtet sich nach dem Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010), BGBl. I 2010/9, mit Wirkung ab 1. Juli 2010.

Nach § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a AVOG 2010 sind für die Erhebung der Körperschaftsteuer für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes 1988, KStG 1988, ausgenommen Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes sowie kleinere und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des Unternehmensgesetzbuches die Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis, das sind die Finanzämter Wien 1/23 für den Bereich Wien, Niederösterreich und Burgenland, Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt und Feldkirch für den Bereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben, sachlich zuständig.

Zweck dieser erweiterten Zuständigkeit ist es, Materien, die typischerweise komplexe Problemfälle mit sich bringen, Finanzämtern zuzuweisen, die mit entsprechender personeller und fachlicher Problemlösungskompetenz ausgestattet sind. Bei Körperschaftsteuerverfahren wird davon ausgegangen, dass in deren Rahmen regelmäßig schwierige Fragen zu beantworten sind und werden diese daher den Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis zugewiesen. Davon ausgenommen sind lediglich die kleinen und mittelgroßen GmbHs iSd UGB, sie fallen in die Zuständigkeit der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis. Diese Ausnahme gilt nach der Rechtsprechung des VwGH aber nicht für sog. ausländische GmbHs (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124; Ritz, BAO⁵, § 15 AVOG, Rz 1), weil in diesen Fällen sich schon von vornherein die qualifizierte Rechtsfrage ihrer Einordnung in das innerstaatliche System der Gesellschaftstypen stellen könne. Wörtlich führte der VwGH im Erkenntnis 2005/14/0124 dazu aus:

„Aus den §§ 8 und 4 AVOG ergibt sich, dass den Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis die Erhebung des Großteiles der Abgaben (einschließlich der vom Haftenden nach §§ 93ff EStG zu entrichtenden Kapitalertragsteuer) für alle Körperschaften, mit Ausnahme der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sofern sie nicht unter § 221 HGB fallen, und mit Ausnahme der Vereine, obliegt. Somit fallen von den Körperschaften nur die Vereine und jene GmbH, die nach den Größenklassen des § 221 HGB als kleine oder mittelgroße Kapitalgesellschaften anzusehen sind, in die Zuständigkeit der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich.

Bei der Abgrenzung zwischen § 4 und § 8 AVOG geht es um die Frage, ob eine bestimmte Aufgabe dem einen oder dem anderen Finanzamt obliegt. Der Zweck der in Rede

stehenden Zuständigkeitsabgrenzung lag offenkundig darin, jene Körperschaften, bei denen potentiell komplexe Rechtsfragen auftreten, der Zuständigkeit des Finanzamtes mit erweitertem Aufgabenbereich zuzuweisen. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn die Abgabenbehörden unter "Gesellschaften mit beschränkter Haftung" iSd Ausnahmeregelung des § 8 Abs. 1 Z 1 AVOG nicht auch solche juristischen Personen verstanden haben, die auf der Grundlage einer ausländischen Rechtsordnung gegründet worden sind und bei denen sich schon von vorneherein die qualifizierte Rechtsfrage ihrer Einordnung in das innerstaatliche System der Gesellschaftstypen stellen kann. Damit erweist sich aber die Beurteilung, dass gemäß § 8 Abs. 1 Z 2 AVOG die Zuständigkeit des Finanzamtes Linz als Finanzamt mit erweitertem Aufgabenbereich gegeben war, als frei von Rechtsirrtum.“

Damit fällt das Körperschaftsteuerverfahren der nach amerikanischem Recht errichteten Bf. in die sachliche Zuständigkeit der Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 KStG 1988.

Da die Bf. im Inland keinen Sitz hat, ist die örtliche Zuständigkeit der nach § 15 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010 in Frage kommenden Finanzämter für die Erhebung der Körperschaftsteuer für die laut den Feststellungsbescheiden des Finanzamtes Bregenz der Jahre 2004 bis 2009 beschränkt steuerpflichtige Bf. nach § 23 AVOG 2010 zu ermitteln.

Danach ist für die Erhebung der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge sowie in Angelegenheiten der Abzugssteuern beschränkt Steuerpflichtiger das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte, bei Fehlen einer solchen das unbewegliche Vermögen des Abgabepflichtigen befindet; trifft dies für mehrere Finanzämter zu oder hat der Abgabepflichtige im Inland weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, so richtet sich die Zuständigkeit nach § 25 Z 3 AVOG 2010.

Die in Frage kommende Betriebsstätte der Bf. befindet sich, nach innerstaatlichem Recht, in der S-Straße 3 in PLZ L. und damit im Bereich des Landes Vorarlberg. Für diesen Bereich ist das Finanzamt Feldkirch das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt iSd § 15 Abs. 1 AVOG 2010.

3. Steuerpflicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen USA

Laut den Feststellungsbescheiden 2004 bis 2009 war die in den USA ansässige Bf. mit den anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb an der KG beschränkt steuerpflichtig. Zu prüfen ist nun, ob Österreich auch das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nach dem DBA-USA Zustand.

Rechtslage

Die Zuweisung von gewerblichen Einkünften regelt Art. 7 Abs. 1 DBA-USA, welcher lautet: „Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine

Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die gewerblichen Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“

In Österreich wie den meisten DBA-Staaten ist nicht die Personengesellschaft Steuersubjekt, Steuersubjekte sind vielmehr die an dieser beteiligten Mitunternehmer (sog. Transparenzprinzip). Daher gelten nicht die Personengesellschaft, sondern die an dieser Personengesellschaft beteiligten Unternehmer als Unternehmen im Sinne des Art. 7 DBA-USA. Die Personengesellschaft wird gedanklich im Sinne der früheren Bilanzbündeltheorie aufgeteilt und entsprechend der Ansässigkeit der Mitunternehmer den Ansässigkeitsstaaten zugeteilt.

Die anteiligen Einkünfte der im Ausland ansässigen Bf. unterliegen daher nach dem DBA-USA nur der österreichischen Besteuerung, wenn diese einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Aus dem Transparenzprinzip folgt auch, dass sich die Mitunternehmer eine Betriebsstätte der Personengesellschaft wie eine eigene zurechnen lassen müssen. Die bloße Beteiligung an einer Personengesellschaft begründet aber noch keine Betriebsstätte der Mitunternehmer. Nur wenn die Personengesellschaft selbst eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-Musterabkommens (OECD-MA) unterhält, gilt diese auch als Betriebsstätte der Mitunternehmer (abgeleitete Betriebsstätte; vgl. *Pilz und Wassermeyer in Wassermeyer/Lang, Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 44 und Art. 7 MA, Tz 68).

Maßgeblich für die Frage der Zuteilung des Besteuerungsrechtes der Anteile der Bf. nach dem DBA-USA ist daher, ob die KG eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA-USA hatte.

Art. 5 DBA-USA lautet in seinen für diese Entscheidung maßgeblichen Teilen:

Art. 5 Abs. 1 DBA-USA

„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“

Art. 5 Abs. 2 DBA-USA

„Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,*
- b) eine Zweigniederlassung,*
- c) eine Geschäftsstelle,*
- d) eine Fabrikationsstätte,*
- e) eine Werkstätte und*
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

Art. 5 Abs. 4 DBA-USA:

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*
- c) Bestände von Gütern und Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;*
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der in diesem Absatz unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. “*

Art. 5 Abs. 5 DBA-USA

„Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Abs. 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Abs. 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs. 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

Der Ausdruck „Geschäftseinrichtung“ in Art. 5 Abs. 1 DBA-USA umfasst Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen, die der Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens dienen, auch wenn dies nicht ausschließlich geschieht. Unerheblich ist, ob die Räumlichkeiten, Einrichtungen oder Anlagen dem Unternehmen gehören, von ihm gemietet sind oder ihm sonstwie zur Verfügung stehen. Ein förmliches rechtliches Nutzungsrecht wird nicht vorausgesetzt, die tatsächliche Nutzung genügt (vgl. Art. 5 Nr. 4 und 5 MA-Musterkommentar). Unter einer Geschäftseinrichtung ist aber jedenfalls eine dem Unternehmen dienende körperliche Sache zu verstehen. Die Einrichtung muss zudem fest, das heißt, örtlich fixiert sein. Außerdem muss die durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit einen Teil der unternehmerischen Tätigkeit bilden. Aus dem Ausdruck „feste“ Geschäftseinrichtung wird zudem ein zeitliches Moment abgeleitet, d.h., die Geschäftseinrichtung muss einen bestimmten Grad von Ständigkeit haben, darf also nicht nur vorübergehenden Charakter haben (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art 5 MA, Tz. 30, 37 und 37a).

Die durch die Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit muss aber für sich genommen nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein, sie muss auch nicht zum Gewinn des Unternehmens beitragen und, vorbehaltlich allerdings des Art. 5 Abs. 4 DBA-USA, auch keine besondere Bedeutung haben (vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 52 und 53).

Sachverhalt

Für die Beurteilung der Frage, ob die KG in den Streitjahren eine Betriebsstätte im Inland hatte, geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7.11.1994 nach österreichischem Recht gegründet. Ihre unternehmerische Tätigkeit besteht im Verkauf von personalisierten Werbegeschenken an kleine und mittelständische inländische Unternehmen. Diese Werbegeschenke bestehen in mit dem Namen des jeweiligen Kunden bedruckten Taschenkalendern und Kugelschreibern.

Sie ist in österreichischen Firmenbuch eingetragen, hat eine österreichische UID-Nummer, eine österreichische Telefon- und Telefaxnummer, eine österreichische Bankverbindung und eine österreichische Homepage, dessen Server sich allerdings im Ausland befindet.

Ihr handelsrechtlicher Sitz ist an der Adresse der Spedition Y. in der S-Straße 3 in PLZ L.. Weder an dieser Adresse noch sonst in Österreich unterhält sie ein Büro oder Personal. Auch die an ihr zu 2% beteiligte Komplementär GmbH, die X. Werbegeschenke Vertriebs GmbH, hat ihren Sitz in der S-Straße 3 in L., auch sie hat kein Büro und kein Personal in Österreich und auch ihre Geschäftsführer (in den Streitjahren waren das Person1 X. und Person2) waren nicht in Österreich ansässig (vgl. die Unterlagen im Akt der Komplementär GmbH). Die Geschäftsleitung der KG befindet sich daher nicht im Inland.

Die Vertriebstätigkeit übt die KG im Wege des sog. Direktmarketing aus, d.h. die potentiellen Kunden werden direkt angesprochen und zu einer Antwort aufgefordert. Diese Kontaktaufnahme erfolgt mittels persönlich adressierten Massen-Postsendungen (Mailings) unter Anhang von Produktmustern sowie einer nachfolgenden telefonischen Kontaktaufnahme. Die Anrufe erfolgen durch Personal des Callcenters der dt. KG in Saarbrücken. Die Adressen für mögliche Neukunden werden von der dt. KG eingekauft. Daneben besteht für die (ausschließlich unternehmerischen) Kunden auch die Möglichkeit, selbst geschäftlichen Kontakt mit der KG aufzunehmen und Waren über die Homepage der KG oder den X.-Katalog zu bestellen.

Bei ihrer Vertriebstätigkeit wurde die KG in den Streitjahren von der S-GmbH unterstützt. Sie hat ihren Sitz in der S-Straße 3 in L., wo sie Lagerräume bei der Spedition angemietet hat. Die angesprochene Unterstützung erfolgte aufgrund eines mit der S-GmbH im Jahr 1994 abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages und bestand aus folgenden Leistungen:

1. Versand von seriellen Werbebriefen (Mailing): Die Massenpostsendungen wurden bis zum Jahr 2010 von der X. USA an die S-GmbH an die Lagerräume in der S-Straße 3 in L. gesandt, wo diese die Mailings in genormte Postkisten der Post AG nach Postleitzahlen geordnet sortierte und an einem bestimmten Tag an die Post AG zur weiteren Versendung übergab.
2. Auslieferung der Werbeartikel an die österreichischen Kunden (Fulfillment): Bis zum Jahr 2007 wurden die in den USA und Großbritannien hergestellten Waren nach Bestellung von den Produktionswerken auf Paletten gebündelt an die S-GmbH geliefert und von dieser an die lokalen Transportunternehmen übergeben. Ab Mai 2007 werden die bestellten Waren direkt an die Paketdienstleister geliefert.
3. Koordination/Administration: Diese Unterstützungsleistungen bestehen im zentralen Empfang der Retouren und Kundenreklamationen und der gelegentlichen Weiterleitung sonstiger Korrespondenz.
Bei Retouren hat die S-GmbH
 - Waren nach Gegenprüfung der deutschen KG an den Kunden zurückzusenden,
 - gegebenenfalls die von Kunden angegebenen Qualitätsmängel auf Anweisung der deutschen KG zu kontrollieren oder
 - die Ware an die deutsche KG zu übersenden,
 - zur Verschrottung übergebene Retouren zwischenzulagern und an die Firma Lr. zur Verschrottung zu übergeben.

Ausgefüllte Bestellformulare sind an die deutsche KG in Saarbrücken weiterzuleiten, Bestellungen per Telefon oder E-Mail werden automatisch an die deutsche KG umgeleitet.

Die Auftragsbestätigungen und Rechnungen werden von der deutschen KG erstellt und an die S-GmbH übermittelt, die sie an die Kunden zu senden hat.

Ferner hat die S-GmbH die Sendungen durch den Zoll zu bringen und die Zollgebühr und Mehrwertsteuer im Namen der österreichischen KG zu entrichten.

Eine Vollmacht, für die KG Aufträge anzunehmen, Angebote abzugeben, Rechnungen auszustellen oder Entgelte entgegenzunehmen oder einzutreiben, hatte die S-GmbH nicht und hat diese auch keine derartigen Tätigkeiten ausgeübt.

Die Leistungen der S-GmbH für die KG wurden nach Stückpreisen für die Bewegung von Massensendungen, Auslieferungskosten pro Paket und Lagerkosten pro Palette abgerechnet. Die Entgelte für die S-GmbH wurden laut § 3 des Vertrages vom

5. Dezember 1994 wie folgt festgelegt:

- Mailing: 8,14 Euro (ATS 112,00) je 1000 mailings;
- Fulfillment: 2,90 Euro (ATS 40,00) je Order
- Retouren: 1,74 Euro (ATS 24,00) je Order
- Lagerung: 8,72 Euro (ATS 120,00 Schilling) je Palette und Monat
- Koordination: 726,00 Euro (ATS 10.000,00) je Monat

Für diesen Sachverhalt stützt sich das Bundesfinanzgericht, soweit die Grundlagen nicht bereits an Ort und Stelle angegeben sind, auf die Ausführungen des Finanzamtes Bregenz im Ermittlungsbericht vom 8. November 2013, der Steuervertretung in der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 11. Februar 2014 und der Parteien im Erörterungsgespräch vom 28. Mai 2014. Hinsichtlich dieses Sachverhaltes besteht kein Streit zwischen den Parteien, sodass das Bundesfinanzgericht keinen Anlass sieht, diese Ausführungen in Zweifel zu ziehen.

Rechtliche Würdigung

Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn die Voraussetzungen des Art. 5 DBA-USA erfüllt sind. Das heißt, es muss eine feste Einrichtung vorliegen, durch die die Tätigkeit des Unternehmens zumindest teilweise ausgeübt wird, sofern diese Tätigkeit nicht nur vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Schon aus diesen abkommensrechtlichen Voraussetzungen ist zu ersehen, dass aufgrund des Sitzes der KG im Inland, einer österreichische Telefon- und Telefaxnummer, einer UID-Nummer, einer österreichischen Bankverbindung oder einer Homepage noch nicht eine Betriebsstätte angenommen werden kann, weil damit noch keine feste Einrichtung im oben beschriebenen Sinne vorliegt (vgl. auch *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 30, wonach das Unterhalten einer Postanschrift, eines Bankkontos oder einer Web-Site im Internet keine Betriebsstätte begründen, weil es sich dabei um unkörperliche Gegenstände handelt).

Auch die im Ermittlungsbericht für die Außenwirkung der KG angeführten Beispiele von Dienstleistungsverträgen und Leistungsabrechnungen mit bzw. gegenüber der Post AG, der Lr. Recycling GmbH, A1 Telekom Austria AG, der Google Ireland Limited, der Mundt Direkt GmbH, der Alpen Treuhand AG und WP, der United Parcel Service (UPS) oder TNT Express Austria GmbH vermögen aus denselben Gründen keine Betriebsstätte zu begründen. Auch wenn in diesen Verträgen oder auf Rechnungen zum Teil der Name der KG mit der Firmenanschrift S-Straße 3, L., aufscheint, liegt deshalb noch keine feste, körperliche, Geschäftseinrichtung der KG an diesem Ort vor. Auch ist es für die Frage der Betriebsstätte ohne Bedeutung, ob der Kunde aufgrund des Außenauftritts der KG glaubt oder glauben soll, mit einem österreichischen Unternehmen zu tun zu haben. Entscheidend ist allein, ob nach den tatsächlichen Umständen und nicht nur zum Schein eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird.

Ohne Relevanz ist ferner, dass die KG sämtliche Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnungen "zugekauft" und alle Aufwendungen selbst, entweder im Wege der Verrechnung nach den Verrechnungspreisrichtlinien gegenüber verbunden Unternehmen oder durch Abrechnung gegenüber Dritten (vgl. Seite 9 des Ermittlungsberichtes vom 8. November 2013) getragen hat, weil auch damit keine Aussage über das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung, durch die eine unternehmerische Tätigkeit

ausgeübt wird, getroffen wird. Von Bedeutung wäre dieser Umstand uU nur dann, wenn diese „zugekauften“ Leistungen durch eine im Inland gelegene feste Geschäftseinrichtung erbracht worden und diese Geschäftseinrichtung der KG auch zuzurechnen wäre (siehe dazu weiter unten). Bei Leistungen von verbundenen Unternehmen ist dies schon deshalb nicht der Fall, weil diese Unternehmen im Ausland ansässig sind und die Leistungen für die KG dort erbracht wurden.

Als feste Geschäftseinrichtung im vorgenannten Sinn kommen im Beschwerdefall allenfalls die Lagerräume bei der Spedition in der S-Straße 3 in L. in Frage. Lagerräume sind ohne Zweifel eine feste Geschäftseinrichtung, allerdings hatte die KG über diese Räume keine vertragliche Verfügungsmacht und auch kein eigenes Personal, das in diesen Räumen tätig wurde. Vertraglich verfügberechtigt über eine bestimmte Lagerfläche war vielmehr nur die S-GmbH und übte auch nur Personal der S-GmbH Tätigkeiten für die KG aus. Es ist daher die Frage, ob diese Lagerfläche und die darin von der S-GmbH für die KG ausgeübten Tätigkeiten der KG zugerechnet werden können.

Das Finanzamt hat für die Zurechnung dieser Räume und der darin von der S-GmbH ausgeübten Tätigkeiten zur KG die Entscheidung des BFH vom 24.8.2011, I R 46/190 ins Treffen geführt. In diesem Urteil hat der BFH Räumlichkeiten einer Managementgesellschaft, der vertraglich die operative Tätigkeit eines Private Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft übertragen wurde, dem Fonds als eigene Betriebsstätte zugerechnet. Entscheidend sei, dass durch eine vertragliche Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen Apparates die eigene Tätigkeit operativ ausgeübt werden könne und infolgedessen ein Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über diese Räumlichkeiten bestehe (BFH 24.8.2011, I R 46/10, Leitsatz Nr. 3 und Rn 23).

Daraus schließt das Finanzamt, dass die Lagerflächen bei der Spedition und die Tätigkeiten, die die S-GmbH dort für die KG ausübte, der KG wie eigene Räumlichkeiten und eigene Tätigkeiten zuzurechnen waren.

Dem kann sich das Bundesfinanzgericht insofern anschließen, als es für die Frage der Betriebsstätte keinen Unterschied machen kann, ob ein Unternehmer selbst oder ein von diesem vertraglich beauftragter Subunternehmer für diesen tätig wird. Vorauszusetzen ist aber, dass der Subunternehmer für den (General)unternehmer durch eine feste Geschäftseinrichtung tätig wird und hinsichtlich dieser Tätigkeiten den Weisungen des Generalunternehmers unterliegt. Eine solche Interpretation des Betriebsstättenbegriffes des Art. 5 Abs. 1 DBA-USA entspricht in etwa dem innerstaatlichen Betriebsstättenverständnis nach § 29 BAO, wonach als Betriebsstätte insbesondere auch *"sonstige Geschäftseinrichtungen gelten, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung dienen"*. Ständiger Vertreter ist, wer nicht nur vorübergehend für ein Unternehmen unter Bindung an die geschäftlichen Weisungen des vertretenen Unternehmers selbständig oder unselbständig für diesen oder in dessen Namen geschäftlich tätig wird (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁵, § 29 Tz 11, ferner

Stoll, BAO-Kommentar, S 396 f.). Nach *Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Tz 49, unterstreicht der Begriff des „ständigen Vertreters“ lediglich, dass die Betriebsstättenvoraussetzungen auch durch Mittelsmänner erfüllt werden können, hat darüber hinausgehend aber keine Bedeutung. Eine solcherart vorgenommene Zurechnung der festen Einrichtung eines Vertreters zum Vertretenen folgt somit aus dem Betriebsstättenbegriff des Art. 5 Abs. 1 DBA-USA selbst und hat nichts zu tun mit der Betriebsstättenfiktion des Art. 5 Abs. 5 DBA-USA. Das bedeutet, dass im Unterschied zum Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 DBA-USA der Subunternehmer zwar selbst über eine feste Einrichtung verfügen und über diese Einrichtung für den Generalunternehmer tätig werden, bei der Ausübung dieser Tätigkeiten aber nicht notwendig auch zum Abschluss von Verträgen für den Generalunternehmer bevollmächtigt sein muss. Um eine Betriebsstätte für den Generalunternehmer zu begründen, müssen diese Tätigkeiten aber über Tätigkeiten vorbereitender Art oder bloße Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 DBA-USA hinausgehen (siehe dazu unten).

Dem Finanzamt ist daher zuzustimmen, dass die KG über den Vertrag mit der S-GmbH im Lager der Spedition über eine feste Geschäftseinrichtung verfügte. Welche Bedeutung die dort von der S-GmbH für diese ausgeübten Tätigkeiten (Mailing; Fulfillment, Koordination) für das Unternehmen der KG hatten, ob es sich dabei also lediglich um logistische Hilfstätigkeiten oder um Haupttätigkeiten handelte, ist für den Betriebsstättenbegriff des Art. 5 Abs. 1 DBA-USA nicht entscheidend. Es genügt, dass durch die Geschäftseinrichtung unternehmerische Tätigkeiten, und zu solchen zählen die von der S-GmbH für die KG durchgeführten Tätigkeiten ohne Zweifel, ausgeübt wurden. Somit verfügte die KG in den Lagerräumen der Spedition über eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-USA.

Sehr wohl von Relevanz ist die Frage der Bedeutung der von der S-GmbH durchgeführten Tätigkeiten aber für die Anwendung des Art. 5 Abs. 4 DBA-USA. Danach gelten nämlich Einrichtungen, durch die lediglich Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, nicht als abkommensrechtliche Betriebsstätten und sind die damit erzielten Einkünfte steuerfrei (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 151).

Der Grund für diese abkommensrechtliche Ausnahmeregelung besteht darin, dass Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten idR nicht der Gewinnerzielung dienen und es besonders schwierig ist, den auf Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten entfallenden Gewinn zu bemessen.

Die Aufzählung in Art. 5 Abs. 4 DBA-USA ist keine abschließende. Vielmehr enthält Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-USA einen allgemeinen Auffangtatbestand, durch die der gesamte Bereich aller Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten aus den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff ausgeklammert wird (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 152 und 153).

Die Begriffe „Tätigkeiten vorbereitender Art“ und „Hilfstätigkeiten“ sind in Abgrenzung zu den Haupttätigkeiten zu verstehen. Eine Tätigkeit ist dann vorbereitend, wenn sie zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt wird. Hilfstätigkeiten sind dadurch gekennzeichnet, dass sie parallel neben oder zeitlich nach der Haupttätigkeit ausgeübt werden und von dieser in ihrer Art verschieden sind. Die Haupttätigkeit des Unternehmens ergibt sich aus dessen formellem und tatsächlichem Gegenstand. Abzustellen ist auf den Charakter der Tätigkeit (vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Tz 178). Nach *Van Raad* (Intertax 1991, 502) sind Hilfstätigkeiten solche, die auch auf außenstehende Serviceunternehmen übertragen werden können.

Auf den Beschwerdefall übertragen bedeutet das:

Zu den Haupttätigkeiten der KG als Vertriebsgesellschaft gehören v.a. die Kundenakquisition, die Auftragsannahme bzw. der Verkaufsabschluss, die Organisation der Lieferung der bestellten Waren, die Rechnungslegung, das Inkasso und die Bearbeitung von Kundereklamationen.

Alle diese Tätigkeiten wurden von verbundenen ausländischen Unternehmen der X.-Gruppe ausgeübt, keine ist an die S-GmbH ausgegliedert worden.

Die Tätigkeiten der S-GmbH im Rahmen des sog. Mailings sind als bloße Hilfsleistungen zur Hauptleistung im Rahmen des Versands von Werbemailings, der Kundenakquisition, anzusehen. Wesentlich in Zusammenhang mit der Kundenakquisition ist die Gewinnung von Adressen für potentielle Neukunden und die Gestaltung der Werbemailings.

Diese Leistungen wurden von anderen verbundenen Unternehmen der X.-Gruppe im Ausland und nicht von der S-GmbH erbracht. Deren Aufgabe in diesem Zusammenhang bestand bis zum Jahr 2010 lediglich darin, die Werbesendungen nach Postleitzahlen zu sortieren und diese zu einem bestimmten Termin an die Post AG zur Auslieferung zu übergeben. Diese Leistungen sind aber im Verhältnis zu den obgenannten Hauptleistungen nur von untergeordneter Bedeutung und stellen lediglich Hilfsleistungen dar.

Dasselbe gilt für die Tätigkeiten der S-GmbH im Rahmen des sog. „Fulfillings“. Es ist üblich, dass Unternehmen Waren nicht selbst an die Kunden liefern, sondern sich dafür der Dienste von Transportunternehmen bedienen. Die Hauptleistung eines Vertriebsunternehmens besteht in diesem Zusammenhang darin, diesen Transport so zu organisieren, dass die Ware rechtzeitig an die richtige Adresse gelangt. Auch diese Leistung wurde von ausländischen Unternehmen der X.-Gruppe erbracht. Die in diesem Zusammenhang von der S-GmbH bis ins Jahr 2007 erbrachten Leistungen, die Zwischenlagerung der bestellten Waren in einem Lager sowie Übergabe derselben an regionale Transportunternehmen, stellen demgegenüber ebenfalls nur Hilfsleistungen dar.

Nicht anders sind die übrigen Leistungen der S-GmbH für die KG zu beurteilen.

Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Retourwaren erfolgen auf konkrete Anordnung der deutschen KG oder durch die KG selbst. Auch hier liegen lediglich Hilfsleistungen zur Hauptleistung, die Behandlung von Kundenreklamationen, die von der deutschen

KG ausgeübt wird, vor. Auch die Weiterleitung ausgefüllter Bestellformulare an die KG oder von Auftragsbestätigungen und Rechnungen an die Kunden können nicht anders als Hilfsleistungen betrachtet werden, die Erstellung und Bearbeitung der Bestellformulare und der Auftragsbestätigungen und Rechnungen erfolgt durch die verbundene Unternehmen im Ausland. Die Zollfreimachung und Entrichtung von Zollgebühr und Mehrwertsteuer im Namen der österreichischen KG sind Leistungen, die üblicherweise von Speditionen erbracht werden und gehören nicht zu den Hauptleistungen eines Vertriebsunternehmens.

Somit handelt es sich bei den in Rede stehenden Leistungen der S-GmbH für die KG sämtlich um Hilfsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-USA, die diese Qualifizierung auch in ihrer Gesamtheit nicht verlieren (vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. f DBA-USA). Dass es sich bei diesen Leistungen lediglich um Hilfsleistungen und nicht um Hauptleistungen handelte, zeigt nicht zuletzt auch der Umstand, dass die Tätigkeiten, die die S-GmbH im Rahmen des "Mailings" und des "Fulfillments" als Zwischenglied zwischen der KG und der Post AG bzw. den regionalen Transportunternehmen ausgeübt hat, in den Jahren 2007 und 2010 eingestellt wurden und die Mailings nunmehr direkt an die Post AG bzw. die bestellten Waren direkt an die regionalen Transporteure gehen. Diese Tätigkeiten, die den wesentlichsten Teil der übernommenen Aufgaben der S-GmbH ausmachten, betrafen somit offensichtlich keine für das Unternehmen der KG essentiellen Unternehmensbereiche.

Diese Hilfstätigkeiten werden auch nicht dadurch zu Haupttätigkeiten, dass die KG unter der Anschrift S-Straße 3, L., im eigenen Namen Verträge abgeschlossen hat oder dort ihren Sitz hat, weil, wie oben ausgeführt, diesbezüglich kein Bezug zu einer festen Geschäftseinrichtung oder tatsächlich dort ausgeübten (Haupt)Tätigkeiten hergestellt werden kann.

Daher ist für die Position des Finanzamtes auch mit dem zitierten Urteil des BFH nichts zu gewinnen, weil im Unterschied zum dem BFH zugrunde liegenden Fall im Beschwerdefall keine operativen Tätigkeiten übertragen wurde. Die operativen Tätigkeiten und damit die Haupttätigkeiten der KG iSd DBA-USA wurden sämtlich im Ausland erbracht und an kein Unternehmen im Inland, somit auch nicht an die S-GmbH, ausgelagert.

Da die Tätigkeiten der S-GmbH für die KG lediglich Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-USA darstellten, waren die Lagerräumlichkeiten in der S-Straße 3 in L. auch nicht als Betriebsstätte im Sinne des DBA-USA anzusehen und hatte daher die Bf. keine inländische Betriebsstätte, der ihre anteiligen Einkünfte an der KG zugerechnet werden könnten. Die anteiligen Einkünfte der Bf. unterlagen daher bereits aus diesem Grunde nicht in Österreich der Besteuerung. Auf die in der Beschwerde ebenfalls aufgeworfene Frage, ob aufgrund einer Funktionsanalyse einer allenfalls bestehenden inländischen Betriebsstätte überhaupt Einkünfte hätten zugerechnet werden können, war daher nicht mehr einzugehen. Ebenso erübrigte sich ein Eingehen auf die Frage, ob, für welchen Zeitpunkt und in welcher Weise ein allenfalls bestehender Kundenstock der KG im Rahmen einer Wegzugsbesteuerung steuerlich zu erfassen wäre.

Aufgrund der Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 mit der (bindenden) Feststellung der beschränkten Steuerpflicht der Bf. hinsichtlich ihrer anteiligen Einkünfte an der KG waren für diese Jahre jedenfalls Körperschaftsteuerverfahren durchzuführen und mit Bescheiden abzuschließen. Wie bereits weiter oben ausgeführt, wäre im Rahmen der Körperschaftsteuerverfahren auch über die Steuerpflicht der Einkünfte der Bf. nach dem DBA-USA abzusprechen gewesen. Das Nichtbestehen dieser Steuerpflicht hätte durch "Nichtveranlagungsbescheide" festgestellt werden müssen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2089). Da das Finanzamt Feldkirch in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2004 bis 2009 Körperschaftsteuern festgesetzt hat, obwohl Österreich nach dem DBA-USA kein Besteuerungsrecht über die anteiligen Einkünfte der Bf. an der KG zukam, waren diese Bescheide spruchgemäß abzuändern. Hiezu ist anzumerken, dass Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes einen Abgabenbescheid in einen "Nichtveranlagungsbescheid" (und damit in einen Feststellungsbescheid) umwandeln dürfen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 14).

Da eine Körperschaftsteuerpflicht der Bf. nach dem DBA-USA nicht bestand, hätte kein Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2011 ergehen dürfen. Dieser Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2009

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden.

Ein Zinsenbescheid ist daher nicht mit einer Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der grundlegende Abgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, mit dem diesem Umstand Rechnung zu tragen ist (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 205 Tz 32 bis 35).

Die Bf. wendet sich gegen die Anspruchszinsenbescheide allein mit der Begründung, die Körperschaftsteuerbescheide seien rechtswidrig. Damit wird nach dem oben Gesagten keine inhaltliche Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide aufgezeigt.

Mit der Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2009 fällt die Grundlage für die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide zwar weg. Dennoch sind diese Bescheide rechtmäßig ergangen, weil sie die Anspruchszinsen auf der Grundlage im Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2009 ausgesprochenen Körperschaftsteuernachforderungen festgesetzt haben. Dem Umstand der Aufhebung dieser Bescheide ist durch einen weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen. Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2009 war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Zur Rechtsfrage, ob über die Steuerpflicht der im Feststellungsverfahren festgestellten anteiligen Einkünfte der Gesellschafter, insbesondere nach dem Recht von Doppelbesteuerungsabkommen, bereits im Feststellungsverfahren oder erst im Einkommen- bzw. Körperschaftssteuerungsverfahren zu entscheiden ist, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine ordentliche Revision gegen diese Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof ist daher, soweit sie die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2009 sowie Körperschaftsteuervorauszahlung betrifft, bereits aus diesem Grund zulässig.

Nicht zulässig ist hingegen eine ordentliche Revision gegen die Entscheidung betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen, da diese Entscheidung auf einer ständigen Rechtsprechung des VwGH beruht und eine Revision in diesem Fall somit nicht von der Lösung einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Feldkirch, am 17. Juli 2014