



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/0772-W/06,
miterledigt RV/0123-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.Ltd., vom 9. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21. Juni 2005 betreffend Körperschaftsteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 sowie über die Berufung dieser Abgabepflichtigen vom 15. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Dezember 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im Transportgewerbe tätige Berufungswerberin (Bw.), eine in der Türkei ansässige und daher in Österreich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, war im berufsgegenständlichen Zeitraum an der Y.GmbH&CoKG als Kommanditistin beteiligt. Die Bw. erzielte laut den Mitteilungen über die gesonderten Feststellungen des Finanzamtes Wien 2/20 die Bw. aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von: 1998 ATS 1.657,00, 1999 ATS 28.914,00, 2000 ATS 29.186,00, 2001 ATS 77.298,00, 2002 € 18.222,00, 2003 € 25.251,12 und 2004 € 54.136,92.

Diese Einkünfte wurden vom Finanzamt der Körperschaftsteuer unterzogen. Die entsprechenden Bescheide für die Jahre 1998 bis 2003 wurden am 21. Juni 2005 erlassen, wobei die wirksame Zustellung dieser Bescheide erst mit 22. Dezember 2005 zu Händen des Parteienvertreters erfolgte. Gegen diese Bescheide wurde mit Anbringen vom 9. Jänner 2006

Berufung erhoben. Der Bescheid für das Jahr 2004 wurde am 13. Dezember 2006 erlassen. Gegen diesen Bescheid wurde mit Anbringen vom 15. Dezember 2006 Berufung erhoben, wobei auf die Begründung zur Berufung betreffend die Vorjahre verwiesen wurde.

In der gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2003 gerichteten Berufung vom 9. Jänner 2006 brachte die Bw. im Wesentlichen folgendes vor: Die Bw. sei eine gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die nur mit ihren Einkünften gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1998 der Steuerpflicht im Inland unterliege. Diese Bestimmung wiederum verweise auf § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, wo Einkünfte aus Gewerbebetrieb angeführt seien, soweit sie entweder einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte zuzurechnen seien oder wenn im Inland ein ständiger Vertreter bestellt sei. Die Bw. unterhalte keine Betriebsstätte und habe keinen ständigen Vertreter bestellt. Das BMF vertrete die Ansicht, bei Mitunternehmenschaften könne unterstellt werden könne, dass die inländische Gesellschaft Betriebsstätte der Beteiligten sei. Im konkreten Fall sei aber Art. 5 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Türkei (DBA-Türkei) zu beachten, in welchem angeordnet sei: *"Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen."* Wenn aber nicht einmal ein Gesellschaftsverhältnis bei dem eine Gesellschaft beherrschend sei, zu einer Betriebsstätte führe, dann sollte erst recht die noch losere Beteiligung eines Kommanditisten nicht ausreichen. Unternehmensgegenstand der Y.GmbH&CoKG sei die *"wirtschaftliche Organisation des kombinierten Güterverkehrs im nationalen und grenzüberschreitenden Verkehr, wobei die Gesellschaft nicht als Frächter oder Spediteur tätig werden darf"* (Gesellschaftsvertrag vom 24.06.1996). Auf der Homepage der Bw. sei nachzulesen, dass diese genau das zum Unternehmensgegenstand habe, was man in Österreich als Spedition und/oder Frachtereie betrachten würde, somit Aktivitäten setze, die der Y.GmbH&CoKG verboten seien. Daraus sei aber abzuleiten, dass die Y.GmbH&CoKG auch faktisch nicht als Betriebsstätte in Frage kommen könne. Die Bw. sei die Beteiligung an der Y.GmbH&CoKG vielmehr eingegangen, weil sie Zugriff auf das Know-how dieses Unternehmens hinsichtlich der kombinierten Verkehre (Gütertransport auf der Straße und auf der Bahn, Stichwort "rollende Landstraße") haben wollte und weil die Beteiligung auch im Sinne einer Veranlagung sinnvoll erscheine, nicht aber um einen operativen Standort einzurichten. Die Beteiligung an der Y.GmbH&CoKG sei mit 31. Dezember.2005 beendet worden, weil die Y.GmbH&CoKG nicht fortgesetzt werde. Die Aufzählung in § 98 EStG 1998 sei eine taxative. An dieser Stelle nicht genannte Sachverhalte

erfüllten daher keinen Tatbestand, der zu einer Steuerpflicht führen würde, sodass die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Einkünfte nicht steuerbar seien.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2003 wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 16. Februar 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet: Da die inländischen Betriebsstätten der betrieblich tätigen Y.GmbH&CoKG (mangels einkommens- und vermögenssteuerlicher Rechtssubjektivität der Personengesellschaft) den dahinter stehenden Gesellschaftern zugerechnet würden, stellten diese Betriebsstätten der Personengesellschaft zugleich auch Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter dar, womit auch die Besteuerungsvoraussetzung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung der den ausländischen Gesellschaftern zufließenden Gewinnanteile erfüllt sei. Daher sei die Bw. gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 23 Z 2 EStG 1988 mit den gesamten auf sie entfallenden Einkünften aus Gewerbebetrieb in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Diese im innerstaatlichen Recht verwurzelte Betrachtung, dass die von den Mitunternehmern (somit auch vom türkischen Mitunternehmer) erzielten Gewinne in inländischen Betriebsstätten erwirtschaftet worden seien, sei auch für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen maßgebend. Dies bedeute im Verhältnis zur Türkei, dass das österreichische Besteuerungsrecht an den gesamten auf die Bw. entfallenden Einkünften aus Gewerbebetrieb auch durch das DBA-Türkei nicht entzogen werde, da sich die Zuteilung der Besteuerungsrechte an den von der österreichischen Y.GmbH&CoKG bezogenen Gewinnen nach der Betriebsstättenregel des Art. 7 DBA-Türkei richte.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 28. März 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Die Berufungsvorentscheidung werde im Wesentlichen darauf gestützt, dass die Betriebsstätte der Y.GmbH&CoKG mangels Rechtssubjektivität der Personengesellschaft den dahinter stehenden Gesellschaftern und damit auch der Bw. zuzurechnen sei. Auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte in Österreich stütze sich schließlich die beschränkte Steuerpflicht für Gewinnzuweisungen an die Bw. Man könne nicht in Zweifel ziehen, dass die Y.GmbH&CoKG eine Betriebsstätte in Österreich habe. Das ergebe sich aus der Definition des Begriffes "Betriebsstätte" nach § 29 BAO, wonach eine solche dort gegeben sei, wo eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung der Ausübung eines Betriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes diene. Es sei aber zu beachten, dass die DBA sehr wohl in der Lage seien, das innerstaatliche Besteuerungsrecht einzuschränken. Nur wenn eine Betriebsstätte nach innerstaatlicher Definition und nach Definition des zwischenstaatlichen Vertrages vorliege, dürfe eine Besteuerung erfolgen. Wenn aber die Betriebsstätte einer Personengesellschaft automatisch als Betriebsstätte des einzelnen Gesellschafters anzusehen wäre, dann stelle sich

die Frage, weshalb in den folgenden DBA eigene Bestimmungen enthalten seien, welche darauf hinweisen würden, dass auch Gewinnzuweisungen aus einer Personengesellschaft vom Abkommen erfasst würden. Es wurden vom Bw. 36 DBA aufgelistet, wobei jeweils Artikel 7 (mit variierenden Zifferangaben) angeführt wurde. Anschließend wurde vom Bw. der gesamte Inhalt des Art. 7 des DBA-Türkei als Textzitat wiedergegeben. Weiters wurde ausgeführt: Es könne doch nicht bloß ein Versäumnis der Vertragsgestalter gewesen sein, dass entgegen der Mehrzahl der aufgelisteten Abkommen im DBA-Türkei kein Hinweis auf die Behandlung von Personengesellschaften enthalten sei. Man müsse vielmehr davon ausgehen, dass das OECD-Musterabkommen, an welchem sich alle genannten Abkommen orientieren würden und in den anderen Fällen entsprechend ergänzt worden seien, im Falle der Türkei absichtlich nicht abgeändert worden sei, sodass daher die Personengesellschaften ausgenommen seien.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Folgejahr 2004 vom 13. Dezember 2006 gerichteten Berufung vom 15. Dezember 2006 wurde von der Bw. auf die in der Berufung gegen die Bescheide für die Vorjahre erstatteten Vorbringen verwiesen. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wurde vom Finanzamt ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 in der anzuwendenden Fassung, sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten gemäß lit. a dieser Bestimmung Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass es sich bei Bw. um eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 handelt.

Gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des EStG 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Eine steuerliche Mitunternehmerschaft (z.B. inländische Personengesellschaft) begründet in aller Regel eine Betriebsstätte für die an ihr beteiligten Mitunternehmer (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz. 36 zu § 98 mit Verweis auf: BMF, SWI 1992, 198; Gröhs in CDFI LXXXa, 84). Diese im innerstaatlichen Recht verwurzelte Betrachtung ist auch für die Anwendung der österreichischen DBA maßgebend. Alle Abkommen teilen Österreich an gewerblichen Gewinnen ein Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn sich im Inland eine Betriebsstätte befindet. Es können daher auch gewerbliche Gewinne eines in einem anderen Staat ansässigen Gesellschafters einer österreichischen Personengesellschaft nur dann in Österreich besteuert werden, wenn dieser Gesellschafter seine Gewinnanteile in einer österreichischen Betriebsstätte erzielt. Wie im innerstaatlichen Recht ist diese Besteuerungsvoraussetzung erfüllt, weil die Betriebsstätten der Personengesellschaft – mangels einkommens- und vermögensteuerlicher Rechtssubjektivität der Personengesellschaft – nur den dahinterstehenden Gesellschaftern zugerechnet werden können (vgl. Erlass: BMF 29.5.1992, ecolex, 809).

Indem sich die in der Türkei ansässige Bw. an der in Österreich operativ tätigen Y.GmbH&CoKG als Kommanditistin beteiligte, wurde sie zur Mitunternehmerin an dieser Gesellschaft, womit nach herrschender Lehre eine Betriebsstätte in Österreich begründet wurde.

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind gemäß § 188 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, einheitlich und gesondert festzustellen und jedem Gesellschafter entsprechend als dessen Einkünfte zuzurechnen. Da die inländische Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft zugleich auch die Betriebsstätte der Gesellschafter darstellt, ist damit die Besteuerungsvoraussetzung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für die den Gesellschaftern zufließenden Einkünfte erfüllt.

Die Bw. vertritt die Ansicht, der Republik Österreich würde für die ihr aus der Beteiligung an der Y.GmbH&CoKG zugeflossenen Einkünfte kein Besteuerungsrecht zukommen und stützt sich dabei auf das "Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Türkischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen", BGBl.Nr. 595/1973; aufgehoben durch BGBl. III Nr. 96/2009 (DBA-Türkei).

Wie bereits an der Bezeichnung dieser zwischenstaatlichen Vereinbarung klar erkennbar ist, erfolgte der Abschluss mit der Zielsetzung der Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Angehörigen der beiden Vertragsstaaten. Die Bestimmungen des DBA-Türkei bilden ein Regelwerk, mittels welchem das Besteuerungsrecht für Einkünfte entweder dem einen oder dem anderen Staat zugewiesen wird. Damit soll - entsprechend dem Zweck sämtlicher DBA - eine Besteuerung derselben Einkünfte in beiden Vertragsstaaten hintangehalten werden.

Die Bw. geht offenbar von der Annahme aus, dass die von ihr erzielten Einkünfte aus der Beteiligung an der in Österreich ansässigen Y.GmbH&CoKG weder in ihrem Ansässigkeitsstaat Türkei noch in Österreich zu versteuern wären. Die Argumentation der Bw. erschöpft sich nämlich in der Behauptung, dass Österreich nicht das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte hätte. Niemals wurde in diesem Zusammenhang erwähnt, dass die Türkei das Besteuerungsrecht tatsächlich wahrgenommen hätte oder dass ihr dieses nach dem DBA-Türkei zukommen würde.

Dazu ist festzustellen, dass die Vermeidung einer Besteuerung der betreffenden Einkünfte sowohl in Österreich als auch in der Türkei weder dem Abkommenszweck entsprechen würde noch aus dem Inhalt des DBA-Türkei abgeleitet werden kann.

In Art. 5 DBA-Türkei ist angeordnet:

"(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfaßt insbesondere:

a) einen Ort der Leitung, b) eine Zweigniederlassung, c) eine Geschäftsstelle, d) eine Fabrikationsstätte, e) eine Werkstatt, f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen, g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet.

(3) Als Betriebsstätten gelten nicht:

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 oder 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 zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

(4) Schließt ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat durch Vermittlung einer Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des

Absatzes 5 - nicht nur gelegentlich Verträge ab und ist diese Person bevollmächtigt, im Namen des Unternehmens solche Verträge abzuschließen, so wird dieses Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem anderen Staat eine Betriebsstätte, es sei denn, daß sich diese Verträge auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränken.

(5) Ein Unternehmen eines Vertragsstaates wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(6) Allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen."

Nach Art 5 Abs. 1 OECD-MA, welcher keinen anderen Inhalt als Art. 5 Abs. 1 DBA-Türkei aufweist, bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Insoweit besteht weitgehend Übereinstimmung zwischen dem Betriebsstättenbegriff des OECD-MA und § 29 BAO. Auch die beispielhafte Aufzählung in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA findet sich weitgehend in § 29 Abs. 2 BAO.

Während Art. 5 Abs. 2 DBA-Türkei (wie Art. 5 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) eine demonstrative Aufzählung von Sachverhalten enthält, handelt es sich bei der in den folgenden Artikeln enthaltenen Auflistung von Gründen für einen Ausschluss von Betriebsstättenbegriff um eine taxative Aufzählung. Daher kann eine Ausdehnung auf andere als die explizit genannten Sachverhalte nicht in Betracht gezogen werden.

Wenn die Bw. vermeint, man könne aus dem Inhalt des Art. 5 Abs. 6 DBA-Türkei Schlussfolgerungen für den konkreten Fall ableiten, so verkennt sie zweifellos, dass der in dieser Bestimmung genannte Sachverhalt ein anderer ist. Dies deshalb, da im Fall der Beteiligung der Bw. an der operativ tätigen Y.GmbH&CoKG in keiner Hinsicht (weder organisatorisch noch finanziell oder wirtschaftlich) der in Art. 5 Abs. 6 DBA-Türkei als relevant hervortretende Tatbestand der Beherrschung vorliegt. Die Überlegung der Bw. zielt im Effekt darauf ab, aus einer gegebenen Anordnung heraus zu neuen Inhalten zu gelangen. Dass eine solche Vorgehensweise den Kompetenzbereich der Rechtsanwendung überschreiten würde, bedarf wohl keiner weiteren Erläuterung.

Der Argumentation der Bw., dass die Y.GmbH&CoKG einen anderen Unternehmensgegenstand als sie selbst habe und aus diesem Grund nicht von einer

Betriebsstätte ausgegangen werden könne, ist zu entgegnen, dass die Annahme einer Betriebsstätte im Fall einer Beteiligung nicht einen gleichartigen Unternehmensgegenstand voraussetzt.

Das Vorbringen, die Bw. sei die Beteiligung an der Y.GmbH&CoKG eingegangen, weil sie Zugriff auf das Know-how dieses Unternehmens hinsichtlich der kombinierten Verkehre haben wollte und weil die Beteiligung auch im Sinne einer Veranlagung sinnvoll erschienen sei, nicht aber um einen operativen Standort einzurichten, ist nachvollziehbar. Dieser Umstand vermag jedoch zu keiner anderen Beurteilung zu führen, da es für die Annahme des Vorliegens einer Betriebsstätte nicht auf die Motive der Mitunternehmer ankommt.

Den von der Bw. mit Verweis auf das OECD-Musterabkommen angestellten vergleichenden Überlegungen zum Inhalt des Art. 7 DBA-Türkei (Unternehmensgewinne), wonach in den Art. 7 anderer DBA eigene Bestimmungen enthalten seien, welche darauf hinweisen würden, dass auch Gewinnzuweisungen aus einer Personengesellschaft vom Abkommen erfasst würden, kann keine Relevanz für den konkreten Fall beigemessen werden, da als maßgebliche Rechtsgrundlage für den konkreten Sachverhalt das DBA-Türkei heranzuziehen ist.

In Art. 7 DBA-Türkei ist angeordnet:

"(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(5) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt. "

Da die Bestimmungen eines Abkommens im Kontext zu betrachten sind, wäre eine isolierende Betrachtungsweise verfehlt. Der von der Bw. angesprochene Umstand, dass Gewinnzuweisungen aus einer Personengesellschaft in Art. 7 DBA-Türkei (im Gegensatz zu Art. 7 anderer DBA) nicht explizit erwähnt sind, kann keinesfalls als Bestätigung ihrer Ansicht, dass solche Gewinnzuweisungen vom Abkommen nicht erfasst wären, aufgefasst werden. Wie den oben dargestellten rechtlichen Erwägungen zu Art. 5 DBA-Türkei zu entnehmen ist, lässt sich aus dieser Bestimmung nicht die Unzulässigkeit der Annahme einer Betriebsstätte im Fall einer Mitunternehmerschaft ableiten. Da Art. 7 DBA-Türkei bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Betriebsstättenbegriff und nicht an die Rechtsform anknüpft, ist die Nichterwähnung von Personengesellschaften ohne Belang.

Im Hinblick auf den teleologischen Aspekt (siehe die obigen Ausführungen zum Abkommenszweck) kann jedenfalls nicht angenommen werden, dass die vertragserrichtenden Staaten Gewinnzuweisungen aus einer Personengesellschaft unversteuert belassen wollten.

In diesem Zusammenhang wird ergänzend auf Art. 21 DBA-Türkei ("Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte") hingewiesen. In dieser Bestimmung ist angeordnet:

"(1) Einkünfte, die ihre Quelle in einem Vertragsstaat haben, dürfen in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß dieses Abkommen eine anderslautende Bestimmung enthält.

(2) Einkünfte, die aus Quellen außerhalb der beiden Vertragsstaaten stammen, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Empfänger dieser Einkünfte ansässig ist, sofern sie nicht auf Grund der vorhergehenden Artikel dieses Abkommens in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. "

Die von der in der Türkei ansässigen Bw. erzielten Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der in Österreich ansässigen Y.GmbH&CoKG hatten ihre Quelle in Österreich.

Wie sich bereits aus den obigen Ausführungen zur Rechtslage ergibt, war die Wahrnehmung des Besteuerungsrechts durch Österreich zweifellos abkommenskonform.

Selbst wenn man jedoch – rein hypothetisch – den von der Bw. dargelegten Ansichten zur Auslegung von Art. 5 Abs. 6 und Art. 7 DBA-Türkei folgen würde, wäre gemäß Art. 21 Abs. 1 DBA-Türkei der Republik Österreich als Quellenstaat das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte zugekommen.

Im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage ist abschließend festzustellen, dass die angefochtenen Bescheide vom Finanzamt zu Recht erlassen wurden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2010