

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch X. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. November 2014 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 12. November 2014 und die dazu ergangene Beschwerde vorentscheidung vom 20. November 2014 werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Beteiligungsgesellschaft mit Sitz in London, ist unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Y. & Co KG mit Sitz in Wien. In der am 3. Oktober 2014 eingebrachten Körperschaftsteuererklärung 2013 für beschränkt Steuerpflichtige erklärte die Bf. keine Einkünfte. Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 3. November 2014 setzte das Finanzamt Wien 1/23 die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 mit 0,00 Euro fest.

Auf Grund einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend die Y. & Co KG vom 7. November 2014 änderte das Finanzamt Wien 1/23 den Körperschaftsteuerbescheid vom 3. November 2014 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab und setzte die Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 12. November 2014 für das Jahr 2013 mit 60,00 Euro fest.

Mit Schreiben vom 19. November 2014 erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 12. November 2014 und begründete diese wie folgt: Die Bf. habe zwar Einkünfte aus der Beteiligung an der Y. & Co KG bezogen, verfüge aber in Österreich über keine Zweigniederlassung. Der Sitz der Gesellschaft und der Sitz der Geschäftsleitung würden sich nicht in Österreich, sondern in England befinden. Somit wäre die Bf. in Österreich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Laut Art. VII DBA Republik Österreich – Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland stehe das Besteuerungsrecht für die Ergebnistangente aus einer österreichischen

Personengesellschaft nicht Österreich, sondern England zu. Der bekämpfte Bescheid sei daher aufzuheben.

Mit Beschwerde vorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 20. November 2014 wies das Finanzamt Wien 1/23 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die Bf. in Österreich an der Y. & Co KG zu 95,788% beteiligt sei und somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele, welche auch in Österreich einer Besteuerung zuzuführen seien. Ergänzend wurde auf die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwiesen.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2014 brachte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 1 BAO ein. Wie in der Beschwerde ausgeführt, dürften Unternehmensgewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates laut Art. VII DBA Republik Österreich – Vereinigtes Königreich von England und Nordirland nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte tätig werde. Die Bf. verfüge in Österreich weder über eine Betriebsstätte noch über eine Zweigniederlassung. Der Sitz der Gesellschaft und der Geschäftsleitung befinde sich in England. Der Hinweis in der Beschwerde vorentscheidung auf § 21 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 EStG 1988 gehe daher ins Leere.

Das Finanzamt Wien 1/23 legte die Beschwerde vom 19. November 2014 am 9. Jänner 2015 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vor und führte betreffend den Sachverhalt aus, dass die Bf. in Österreich weder eine Zweigniederlassung noch einen Sitz habe. Laut dem DBA Republik Österreich - Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland stehe das Besteuerungsrecht für die Ergebnistangente aus einer Personengesellschaft England zu (Art. VII). Strittig wäre, ob die Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft in Österreich einer Besteuerung zu unterziehen seien und Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid bestehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Bf. im verfahrensgegenständlichem Jahr 2013 im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) hatte. Strittig ist somit die Frage, ob über die Steuerpflicht der Einkünfte der Bf. aus einer Beteiligung an einer inländischen Kommanditgesellschaft bereits im Feststellungsverfahren oder erst im Körperschaftsteuerverfahren abzusprechen war.

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig.

Die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 erstreckt sich gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der beschränkten Einkommensteuerpflicht, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten

wird oder für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Gemäß Artikel 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates 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.

Gemäß § 188 Abs. 1 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.

§ 190 BAO lautet: *"In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist."*

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

Die Y. & Co KG mit Sitz in Wien erzielte im Jahr 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 18. November 2010 gegründeten Kommanditgesellschaft ist laut dem Firmenbuch der Handel mit Waren aller Art sowie die Ausübung des Taxi- und Mietwagengewerbes. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist die Bf., Kommanditisten sind A. und B. .

Da diese Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat, sind ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb 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 (vgl. 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 (vgl. 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 inländische sondern auch ausländische Einkünfte festzustellen. 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 (vgl. Erkenntnis des BFG vom 17. Juli 2014, RV/1100352/2013). 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, dass nach der Rechtsprechung des VwGH aus dem Normengefüge und der Systematik der BAO betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen wäre, 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, dass jedenfalls die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens Sache des zur Festsetzung der Abgaben zuständigen Finanzamtes sei. 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. 2a 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 Abgabefestsetzungsverfahren 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 Abgabefestsetzungsverfahren 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 (vgl. VwGH 15.12.1994, 92/15/0030). Zu prüfen ist daher, ob der Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte für das Jahr 2013 auch bereits Feststellungen über die Steuerpflicht der Bf. enthält. Aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen bzw. den in den Datenbanken des BMF enthaltenen Daten ergeben sich keine Hinweise darauf, dass das für den Feststellungsbescheid zuständige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf über die Frage der Steuerpflicht der Bf. nach dem geltenden DBA abgesprochen hat. Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang, dass der Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2011 vom 6. August 2012 Einkünfte der Bf. in Höhe von 1.782,67 Euro ausgewiesen hat, eine diesbezügliche Besteuerung bei der Bf. jedoch nicht erfolgt ist. Die Einkünfte der Bf. wurden laut Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 6. August 2012 mit 0,00 Euro festgesetzt. Da somit über die Frage der Steuerpflicht der Bf. im Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2013 nicht abgesprochen wurde, kann dieser Bescheid hinsichtlich der Steuerpflicht der festgestellten Anteile der Bf. an den Einkünften keine Bindungswirkung auf den Körperschaftsteuerbescheid der Bf. haben. Über die Frage der Steuerpflicht der festgestellten Anteile der Bf. an der Y. & Co KG hat daher die belangte Behörde im Körperschaftsterverfahren abzusprechen. Das Finanzamt Wien 1/23 ist davon ausgegangen, dass Österreich kein Besteuerungsrecht für die festgestellten Anteile der Bf. zukommt. Da die belangte Behörde somit im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid vom 12. November 2014 trotz Nichtbestehens eines Besteuerungsrechtes für die festgestellten Anteile der Bf. eine Körperschaftsteuer in Höhe von 60,00 Euro festgesetzt hat, waren dieser Bescheid und die dazu ergangene Beschwerdeentscheidung vom 20. November 2014 ersatzlos aufzuheben.

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. Körperschaftssteuerverfahren zu entscheiden ist, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine ordentliche Revision gegen diese Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Wien, am 17. Februar 2015