

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der C.O., Deutschland, vertreten durch X.GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF Bw) ist Kommanditistin der L.-KG. Die L.-KG ist eine in Österreich ansässige Kommanditgesellschaft (idF auch KG). An dieser KG war die Bw in den Jahren 1999 und 2000 mit 35,75 % als Kommanditistin beteiligt:

Die Bw ist in Deutschland wohnhaft und in Österreich nicht ansässig. Sie ist daher in Österreich auch nur beschränkt steuerpflichtig und wird vom Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien (nunmehr Finanzamt Wien 1) veranlagt.

Die KG bezieht aus einer Beteiligung an einer tschechischen GmbH, der CZ-GmbH (idF auch tschechische GmbH) Beteiligungserträge. Diese Beteiligungserträge werden in Tschechien einer 10 %igen Abzugssteuer unterzogen.

Das für die KG zuständige Finanzamt erließ für die Jahre 1999 und 2000 Feststellungsbescheide.

In dem mit 22.2.2001 datierten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 stellte das für die KG zuständige Finanzamt den auf die Bw entfallenden Gewinnanteil aus Gewerbebetrieb mit 355.907 S fest. Weiters traf es die Feststellung, dass in den Einkünften 8.795 S endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz enthalten seien sowie, dass von den Einkünften Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 2.198 S einbehalten worden sei. Zusätzlich stellte das Finanzamt mit Datum ebenfalls vom 22.2.2001 [Formular E 107] fest, dass in den genannten Einkünften aus Gewerbebetrieb ausländische Kapitalerträge von 28.057,67 S [von der CZ-GmbH, Anm.] enthalten seien. Auf diese entfiele eine ausländische Abzugssteuer von 2.805,77 S.

In dem mit 23.7.2002 datierten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 stellte das für die KG zuständige Finanzamt den auf die Bw entfallenden Gewinnanteil aus Gewerbebetrieb mit 287.112 S fest. Weiters traf es die Feststellung, dass in den Einkünften 16.745,00 S endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz enthalten seien sowie, dass von den Einkünften Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 4.186,00 S einbehalten worden sei. Zusätzlich stellte das Finanzamt mit Datum ebenfalls vom 23.7.2002 [Formular E 107] fest, dass in den genannten Einkünften aus Gewerbebetrieb ausländische Kapitalerträge von 33.187,58 S [von der CZ-GmbH, Anm.] enthalten seien. Auf diese entfiele eine ausländische Abzugssteuer von 3.318,76 S.

Das Finanzamt für den 1. Bezirk erließ mit Datum vom 16.8.2001 für das Jahr 1999 unter Zugrundelegung des Feststellungsbescheides vom 22.2.2001 einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, in welchem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 347.112 S (355.907 S minus 8.795 S) ansetzte. Die tschechische Abzugsteuer in Höhe von 10 % rechnete das Finanzamt nicht an. In einer ergänzenden Begründung führte das Finanzamt dazu aus, gemäß § 102 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 würden steuerabzugspflichtige Einkünfte iSd § 97 Abs 1 und 2 EStG bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten gelten. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der L.-KG seien daher um die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zu kürzen gewesen und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer nicht auf die Einkommensteuer anzurechnen gewesen. Halte eine österreichische Personengesellschaft, der ein in Deutschland ansässiger und in Österreich nur beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter angehöre, eine Beteiligung an einer tschechischen GmbH, dann sei auf die aus Tschechien bezogenen Gewinnausschüttungen insoweit das DBA-

Tschechien nicht anwendbar, als diese Gewinnausschüttung aliquot dem deutschen Gesellschafter zuzurechnen sei. Insoweit könne daher keine Anrechnung der tschechischen Dividendensteuer auf die Einkommensteuer des deutschen Gesellschafters erfolgen.

Für das Jahr 2000 erließ das Finanzamt für den 1. Bezirk mit Datum vom 13.11.2001, somit noch vor Ergehen eines Feststellungsbescheides, einen Einkommensteuerbescheid, in welchem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 287.112 S (ohne Kürzung) ansetzte. Die unter Kz 389 erklärte tschechische Abzugsteuer in Höhe von 3.354,51 rechnete das Finanzamt nicht an, ebenso wenig die unter Kz 365 erklärte Kapitalertragsteuer von 4.186,12 S. In der Begründung verwies das Finanzamt dazu auf die Begründung des Vorjahresbescheides.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw Berufung. In der Berufung betreffend das Jahr 1999 brachte sie sie im Wesentlichen zusammengefasst vor, der Anführung der Kapitalertragsteuer sowie der ausländischen Abzugsteuer bzw der in den Einkünften enthaltenen ausländischen Kapitalerträge komme keine bloß deklarative Wirkung zu, die durch einen abgeleiteten Bescheid beliebig abänderbar sei, sondern es handle sich um konstitutive Inhalte des Feststellungsbescheides, denen der abgeleitete Einkommensteuerbescheid zu folgen habe. Dem entspreche auch die Kommentarmeinung von *Stoll*, BAO-Kommentar 141, die die konstitutive Wirkung des Feststellungsbescheides hinsichtlich der in der Bescheidfortsetzung E 107 enthaltenen begünstigenden Einkünfte bestätige. Ebenso *Ritz*, BAO, § 188 Tz 14, nachdem auch über die Steuerpflicht des Anteils an den Einkünften sowie auch darüber ob der Beteiligte unbeschränkt steuerpflichtig sei, im Feststellungsbescheid abzusprechen sei. Die Finanzbehörde sei daher im Unrecht, wenn sie im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid die bereits festgestellte, anrechenbare Kapitalertragsteuer unter Hinweis auf § 97 Abs 1 und 2 EStG bei beschränkt steuerpflichtigen Personen als nichtanrechenbar erklären wolle. Eine solche Nichtanrechenbarkeit wäre jedenfalls bereits im Feststellungsbescheid auszusprechen gewesen. Das gleiche gelte für die Nichtanrechenbarkeit der tschechischen Dividendensteuer auf die Einkommensteuer der deutschen Gesellschafter. Auch hier sei im Feststellungsbescheid keine bloße Erwähnung der bezüglichen Daten vorgenommen worden, sondern deren steuerliche Berücksichtigung rechtskräftig festgestellt worden. Selbst wenn man der Ansicht der Finanzbehörde folgen wolle, dass die tschechische Dividendensteuer auf die Einkommensteuer der deutschen Gesellschafter nicht anrechenbar sei, seien die veranlagten Einkünfte deshalb unrichtig, da die tschechischen Kapitalerträge in den Einkünften ungekürzt und die darauf entfallende tschechische Einkommensteuer enthalten seien. Konsequenterweise wäre auch bei Zustimmung zur finanzamtlichen Vorgangsweise der tschechische Kapitalertrag um die darauf entfallende tschechische Einkommensteuer zu kürzen und nur dieser Nettoertrag den deutschen Gesellschaftern zuzurechnen. Im Feststellungsverfahren sei in der Annahme, die tschechische Abzugsteuer sei auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen der ungekürzte tschechische Kapitalertrag in die Einkünfte aufgenommen worden. Folge man der nunmehr vertretenen Rechtsansicht des

Finanzamtes, so seien jedenfalls auch die Einkünfte um die tschechische Einkommensteuer zu kürzen, da den Gesellschaftern zweifelsfrei nur dieser gekürzte Ertrag zugeflossen sei und daher auch bei Nichtanwendbarkeit des DBA-Tschechien nur dieser Nettoertrag des deutschen Gesellschafters der österreichischen Einkommenbesteuerung zu unterziehen sei. Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass die ergangenen Bescheide nicht nur im Widerspruch zu den Grundlagenbescheiden stünden, sondern auch zu den von der Betriebsprüfung in ihrem Bericht in den Tz 30 und 33 getroffenen Feststellungen. Wenn sich nunmehr herausstelle, dass die im Betriebsprüfungsbericht festgehaltene Rechtsansicht grob unrichtig sei, so könne sich die Behörde von dieser unrichtigen Rechtsauffassung nicht einfach dadurch entbinden, dass sie kurzerhand abweichende abgeleitete Bescheide ausfertige. Es seien vielmehr in einem solchen Fall die Feststellungsbescheide von Amts wegen neu aufzunehmen. Geschehe dies nicht, lägen die Voraussetzungen für ein entsprechendes Amtshaftungsverfahren vor. Solange daher zumindest keine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens erfolge, seien die abgeleiteten Bescheide rechtswidrig. Die steuerliche Behandlung der Kapitaleinkünfte der deutschen Gesellschafter sei, selbst bei eventuellem Zutreffen der in der Bescheidbegründung geäußerten Rechtsansicht nur im Weg einer Änderung der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide unter Reduzierung der Einkünfte um die tschechische Einkommensteuer möglich. In diesem Sinn seien daher die Bescheide zunächst aufzuheben. Die von der Finanzbehörde genannte Bescheidbegründung könne nur dann zu abweichenden Einkommensteuerveranlagungen führen, wenn zuvor geänderte Feststellungsbescheide vorlägen.

In der Berufung betreffend das Jahr 2000 führte die Bw aus, es sei weder inländische KEST noch die tschechische Abzugsteuer zur Anrechnung gekommen. Hinsichtlich der inländischen KEST bestehe überhaupt kein Zweifel an deren Anrechenbarkeit, hinsichtlich der tschechischen Abzugsteuer verweise sie auf die die Vorjahre betreffenden Berufungen. Die Finanzbehörde habe bisher nicht klargestellt, ob die tschechische Abzugsteuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen sei oder aber ob die tschechischen Beteiligungserträge aus den inländischen Einkünften auszuscheiden seien. Wenn wie im vorliegenden Fall die Anrechnung der tschechischen Abzugsteuer verweigert werde, so seien jedenfalls die tschechischen Beteiligungserträge aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb auszuscheiden. Da dies nicht geschehen sei, sie der Bescheid auch in dieser Hinsicht, gleich welche Rechtsansicht das Finanzamt vertrete, unrichtig.

Gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 hatte die L.-KG Berufung erhoben, in welcher sie ua gerügt hatte, das Finanzamt habe – offenbar auf Grund eines Rechenfehlers – die ausländischen Kapitalerträge und die darauf entfallende ausländische Abzugsteuer nicht in der richtigen Höhe festgestellt.

Diese Berufung war insoweit berechtigt. Mit Bescheid vom heutigen Tag hat der unabhängige Finanzsenat über dieses Berufung entschieden und dieser Berufung teilweise Folge gegeben.

In seiner Berufungsentscheidung hat dabei der unabhängige Finanzsenat die auf die Bw entfallenden ausländischen Kapitalerträge und die auf diese entfallende ausländische Abzugsteuer wie folgt festgestellt:

ausländische Kapitalerträge: 33.545,08 S,
auf diese entfallende ausländische Abzugsteuer: 3.354,51 S.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide für abgeleitete Bescheide) sind insbesondere einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einkünften (§ 188 BAO). Daher besteht etwa eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 192 Tz 2f).

In dem einen abgeleiteten Einkommensteuerbescheid betreffenden Berufungsverfahren können Einwendungen gegen den zugrunde liegenden Feststellungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden, weil – wie oben ausgeführt – das Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides an den Feststellungsbescheid gebunden ist. Soweit sich die Bw daher in ihrer Berufung gegen die vom Finanzamt im Bescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen wendet, ist der Berufung von vorn herein der Erfolg versagt. Es erübrigt sich daher auf dieses Vorbringen näher einzugehen.

Betreffend die tschechische Abzugsteuer hat das Finanzamt im Feststellungsverfahren lediglich ausgesprochen, in welchem Umfang in den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausländische Kapitalerträge enthalten sind bzw in welchem Umfang ausländische Abzugsteuer angefallen ist. Zu der Frage, ob und in welchem Umfang die ausländische Abzugsteuer anzurechnen bzw zu berücksichtigen ist, hat sich das Finanzamt im Feststellungsbescheid nicht geäußert. Insoweit besteht daher keine Bindung an den Feststellungsbescheid. Soweit eine Bindung an einen Feststellungsbescheid mangels eines entsprechenden Abspruches in diesem Feststellungsbescheid nicht besteht, hat das Finanzamt diese Frage im abgeleiteten Bescheid selbst zu entscheiden.

Die Bw ist in Österreich nicht ansässig im Sinn des DBA-Tschechien. Hält eine österreichische Personengesellschaft, der ein in Deutschland ansässiger und in Österreich nur

beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter angehört, eine Beteiligung an einer tschechischen GmbH, dann ist auf die aus Tschechien bezogene Gewinnausschüttung insoweit das DBA-Tschechien nicht anwendbar, als diese Gewinnausschüttung aliquot den deutschen Gesellschafter zuzurechnen ist. Insoweit kann daher keine Anrechnung der tschechischen Dividendensteuer auf die Einkommensteuer des deutschen Gesellschafters erfolgen. Mangels Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens tritt daher insoweit eine Doppelbesteuerung ein. Das Finanzamt hat daher zu Recht die tschechische Abzugsteuer bei Ermittlung der Einkommensteuer nicht zum Ansatz gebracht.

§ 102 EStG 1988 bestimmt, dass die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen bei beschränkt Steuerpflichtigen außer in den Fällen des § 102 Abs 1 Z 2 und 3 als durch den Steuerabzug abgegolten gilt. Steuerabzugspflichtige Einkünfte iSd § 97 Abs 1 und 2 gelten bei natürlichen Personen jedoch stets als durch den Steuerabzug abgegolten.

Endbesteuerte inländische Kapitalerträge (§ 97 EStG 1988) bleiben auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht endbesteuert. Das auch dann, wenn sie zu betrieblichen Einkünften gehören (vgl *Doralt*, EStG⁴ § 102 Tz 6 am Ende mwN; ebenso *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar § 102 Tz 2).

Betreffend das Jahr 1999 hat das Finanzamt die in den Einkünften enthaltenen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge von 8.795,00 S von den Einkünften aus Gewerbebetrieb von 355.907,00 S abgezogen. Jene wurden daher lediglich dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfen. Weshalb diese Kapitalertragsteuer nochmals auf die sich aus den verbleibenden Einkünften ergebende Einkommensteuer anzurechnen sein sollte, lässt die Berufung offen und ist auch nicht erkennbar.

Betreffend das Jahr 2000 hat das Finanzamt die in den Einkünften enthaltenen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge von 16.745,00 S bisher nicht von den Einkünften aus Gewerbebetrieb abgezogen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher um diesen Betrag zu ändern: 287.112 – 16.745 = 270.367. Die Berufung erweist sich daher insoweit als berechtigt.

Aus der Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 durch die Berufungentscheidung des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich keine Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides, da die tschechischen Kapitalerträge und die auf diese entfallende tschechische Abzugsteuer bei der Ermittlung des Einkommens der Bw unberücksichtigt zu bleiben haben.

Die Berufung erweist sich somit betreffend das Jahr 1999 als unbegründet und betreffend das Jahr 2000 als teilweise berechtigt. Gemäß § 289 Abs 2 BAO war daher die Berufung betreffend das Jahr 1999 abzuweisen, der Berufung betreffend das Jahr 2000 war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. November 2004