



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der U.O., Deutschland, vertreten durch X.GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 entschieden:

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 werden aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird 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 den folgenden Entscheidungsgründen bzw den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Die L-KG ist eine in Österreich ansässige Kommanditgesellschaft (idF auch KG).

An der L-KG waren bis zum Tod des Kommanditisten Ing.H.O. beteiligt: Die H.O.Beteiligungs-GmbH als Komplementär mit 2,50 %, Ing.H.O. als Kommanditist mit 83,50 % und dessen Ehefrau U.O. als Kommanditistin mit 14,00 %.

Ing.H.O. ist am 18.3.1998 verstorben.

Erben des Ing.H.O. waren zu je 1/3 die Ehefrau U.O. und die Kinder C.O. und T.O. . Nach der Teilungsanordnung des Testamentes sollte die Ehefrau U.O. von den Gesellschaftsbeteiligungen so viele Anteile erhalten, dass sie an jeder Gesellschaft zusammen mit den Anteilen, die sie selbst zum Zeitpunkt des Ablebens des Ing.H.O. hielt, 26 % der Anteile innehatte. Die restlichen Beteiligungen sollten jeweils zur Hälfte die beiden Töchter C.O. und T.O. erhalten. Die Erben vereinbarten eine entsprechende Aufteilung der Anteile sowie, dass Übergabestichtag für die den Erben zugewiesenen Anteile der 22.3.1998, 0.00 Uhr sein solle. Von diesem Tag an stünden dem jeweiligen Übernehmer die auf die Beteiligung entfallenden Gewinn- und Verlustanteile zu.

Entsprechend waren an der L-KG ab diesem Zeitpunkt beteiligt: Die H.O.Beteiligungs-GmbH als Komplementär mit 2,50 %, U.O. als Kommanditistin mit 26 % sowie C.O. und T.O. als Kommanditistinnen mit jeweils 37,75 %.

An dieser KG waren bzw sind somit beteiligt:

Ing.H.O. (Kommanditist) bzw Miterben nach Ing.H.O. (Kommanditisten)	83,50 %	(bis 21.3.1998)
U.O. (Kommanditistin)	14,00 %	(bis 21.3.1998)
	26,00 %	(ab 22.3.1998)
C.O. (Kommanditistin)	35,75 %	(ab 22.3.1998)
T.O. (Kommanditistin)	35,75 %	(ab 22.3.1998)
H.O.Beteiligungs-GmbH (Komplementär)	2,50 %	

Die H.O.Beteiligungs-GmbH ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die übrigen Gesellschafter sind bzw waren in Deutschland wohnhaft und in Österreich nicht ansässig. Diese sind bzw waren daher in Österreich auch nur beschränkt steuerpflichtig und werden bzw wurden 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.

### Verfahrensgang:

Für das Jahr 1995 erließ das Finanzamt mit Datum vom 13.12.1996 einen Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 15.9.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 13.8.2001 einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung.

Für das Jahr 1996 erließ das Finanzamt mit Datum vom 29.9.1997 einen Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 15.9.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 13.8.2001 einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung.

Für das Jahr 1997 erließ das Finanzamt mit Datum vom 9.7.1998 einen Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 20.4.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 27.4.2000 einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Auf Grund einer weiteren (geänderten) Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 5.2.2001 erließ das Finanzamt mit Datum vom 9.8.2001 eine Berufungsvorentscheidung. Gegen diese Berufungsvorentscheidung wendet sich der Vorlageantrag.

Für das Jahr 1998 erließ das Finanzamt mit Datum vom 4.10.1999 einen Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Mit Datum vom 3.11.1999 richtete das Finanzamt an die Bw einen Vorhalt, welchen diese mit Schreiben vom 10.11.1999 beantwortete. Auf Grund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 22.2.2001 erließ das Finanzamt mit Datum vom 9.8.2001 eine Berufungsvorentscheidung. Gegen diese Berufungsvorentscheidung wendet sich der Vorlageantrag.

Für das Jahr 1999 erließ das Finanzamt mit Datum vom 27.12.2000 einen Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG vom 22.2.2001 erließ das Finanzamt mit Datum vom 22.8.2001 einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid.

In dem dieser Mitteilung zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid betreffend die L-KG für das Jahr 1999 stellte das für die KG zuständig Finanzamt betreffend die Bw fest:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	519.632,00 S
Von den Einkünften wurden einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.599,00 S
In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	6.396,00 S
ausländische Kapitalerträge	20.405,58 S
ausländische Abzugsteuer	2.040,56 S

In dem genannten mit Datum vom 22.8.2001 gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 513.236,00 S (519.632 – 6.396,00 S) an, wobei es weder Kapitalertragsteuer noch ausländische Abzugsteuer zum Abzug zuließ. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung.

Für das Jahr 2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 13.11.2001 einen Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Mit Datum vom 23.7.2002 erging ein Feststellungsbescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der L-KG. In diesem Feststellungsbescheid wurden betreffend die Bw festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	656.183,00 S
Von den Einkünften wurden einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	3.045,00 S
In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	12.177,00 S
ausländische Kapitalerträge	24.136,42 S
ausländische Abzugsteuer	2.413,64 S

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw mit 656.183 S fest. Das Finanzamt ließ weder Kapitalertragsteuer noch ausländische Abzugsteuer zum Abzug zu.

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 Gesellschafter 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 Bescheidebegründung 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, sei 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 diese 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: 24.396,43 S,

auf diese entfallende ausländische Abzugsteuer: 2.439,64 S.

### **Feststellungsverfahren 1995 bis 1998:**

In dem die L-KG betreffenden Feststellungsverfahren ergingen nach der Aktenlage folgende Bescheide bzw Erledigungen:

Für das Jahr 1995 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 9.12.1996 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 15.9.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1996 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 17.12.1997 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 15.9.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1997 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 16.10.1998 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 20.4.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Mit Datum vom 24.7.2000 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung in welcher die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde ein Vorlageantrag erhoben.

Mit Datum vom 5.2.2001 erließ das Finanzamt eine zweite Berufungsvorentscheidung, in welcher die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1998 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 14.10.1999 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Mit Datum vom 14.8.2000 erging an die L-KG ein Vorhalt betreffend die „Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1998“.

Mit Datum vom 23.1.2001 erging an die L-KG ein weiterer Vorhalt betreffend „Berufung/Vorlageantrag 1997, Berufung 1998, Erklärung 1999 betr. Feststellung der Einkünfte“.

Mit Bescheid vom 27.2.2001 wurde die Berufung gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt, weil diese mit Schreiben vom 25.1.2001 zurückgenommen worden sei.

Mit Datum vom 22.2.2001 erging in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

In den betreffenden Verfahren ergingen somit folgende Bescheide:

Jahr	Art	Datum
------	-----	-------

#### Feststellungsbescheide an die L-KG

1995	Erstbescheid	9.12.1996	Ing.H.O.
	WA-Bescheid	15.9.2000	Verlassenschaft
1996	Erstbescheid	17.12.1997	Ing.H.O.
	WA-Bescheid	15.9.2000	Verlassenschaft
1997	Erstbescheid	16.10.1998	Verlassenschaft
	WA-Bescheid	20.4.2000	Verlassenschaft
	BVE	24.7.2000	Verlassenschaft
	2. BVE	5.2.2001	Verlassenschaft
1998	Erstbescheid	14.10.1999	Verlassenschaft
	WA-Bescheid	22.2.2001	Verlassenschaft

#### Einkommensteuerbescheide U.O.

1995	Erstbescheid	13.12.1996
	§ 295-Bescheid	13.8.2001
1996	Erstbescheid	29.9.1997
	§ 295-Bescheid	13.8.2001
1997	Erstbescheid	9.7.1998
	§ 295-Bescheid	27.4.2000
	BVE	9.8.2001
1998	Erstbescheid	4.10.1999
	BVE	9.8.2001

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Feststellungen:**

Ing.H.O. war deutscher Staatsbürger und Kommanditist der in Österreich im Firmenbuch eingetragenen L-KG, welche in Österreich eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Die übrigen Kommanditisten waren bzw sind seine Ehefrau U.O. (diese ist deutsche Staatsbürgerin) und seit seinem Tod seine beiden Töchter C.O. und T.O. (auch diese sind deutsche Staatsbürger). Komplementär der KG ist die in Österreich ansässige H.O.Beteiligungs-GmbH . Ing.H.O. ist am 18.3.1998 verstorben.

Nach dem in Deutschland errichteten Testament des Ing.H.O. sind seine Ehefrau sowie seine beiden Töchter zu gleichen Teilen Erben. Der Verstorbenen war im Todeszeitpunkt und im Zeitpunkt der Errichtung des Testamentes in Deutschland wohnhaft. Er verfügte in Österreich über kein unbewegliches Vermögen und neben seiner Kommanditbeteiligung auch über kein weiters bewegliches Vermögen. Die KG setzt ihre gewerbliche Tätigkeit nach dem Tod des Kommanditisten unverändert fort. In Österreich fand keine Verlassenschaftsabhandlung statt.

Die Eintragung der sich aus dem Tod des Kommanditisten für die KG ergebenden Änderungen im Firmenbuch fand erst im Folgejahr statt.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **1995 – 1998:**

Nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage gilt Folgendes:

#### **Regelungen des Feststellungsverfahrens**

Die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) ua aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrerer Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Wem dabei die Einkünfte zuzurechnen sind, wer also Zurechnungssubjekt und damit in den Feststellungsbescheid als Beteiligter aufzunehmen ist, richtet sich dabei nach den ertragsteuerlichen Vorschriften (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 3; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 46 ff).

Kommt es während des Wirtschaftsjahres zu einem Wechsel der Beteiligten, so ist sowohl der ausgeschiedene als auch der neu eingetretene Beteiligte in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen. Der Wechsel eines Beteiligten während des Wirtschaftsjahres führt daher nicht etwa dazu, dass mehrerer Feststellungsbescheide für dieses Wirtschaftsjahr zu erlassen sind (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 13), vielmehr ist die einheitliche und gesonderte Feststellung der Gewinne aller im Wirtschaftsjahr beteiligt Gewesenen, also der im Wirtschaftsjahr Ausgetretenen, der Eingetretenen und der unverändert Verbliebenen in einem Feststellungsbescheid für das ganze Wirtschaftsjahr vorzunehmen. In diesem Feststellungsbescheid sind auch allfällige Veräußerungsgewinne zu erfassen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 52). Der Feststellungsbescheid hat an die Gesellschaft zu ergehen, er wirkt gegen die Gesellschaft und gegen alle (auch gegen die eingetretenen und ausgetretenen) Gesellschafter und berechtigt alle zur Ergreifung eines Rechtsmittels (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1999).

Entfaltet ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung, etwa wenn ein geschäftsunfähiger Beteiligter keinen gesetzlichen Vertreter hat oder wenn ein Verstorbener als Beteiligter bezeichnet wird (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 21 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH), dann findet nach der Rechtsprechung (VwGH vom 27.6.1991, 91/13/0002) eine einheitliche und gesonderte Feststellung überhaupt nicht statt. Entspreche es doch dem Wesen einer einheitlichen Feststellung von Einkünften, dass sie gegenüber Allen an der Feststellung beteiligten wirke, wie sich dies auch aus § 191 Abs 3 lit b BAO ergebe,

wonach einheitliche Feststellungsbescheide gegenüber allen wirkten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Diesfalls liege daher keine rechtsgültige einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vor. Vielmehr handelt es sich in einem solchen Fall um einen Nichtbescheid.

Dies hat jedoch zur Folge, dass im Fall des Vorliegens eines solchen Nichtbescheides eine auf § 295 BAO gestützte Änderung eines auf Grund eines früheren Feststellungsbescheides ergangenen abgeleiteten Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides mangels Vorliegens eines entsprechenden geänderten Grundlagenbescheides nicht vorzunehmen ist. Es besteht damit auch keine Bindung iSd § 192 BAO (vgl. nochmals VwGH vom 27.6.1991, 91/13/0002).

Ist bisher noch kein (früherer) Feststellungsbescheid ergangen, so hat die Abgabenbehörde bei Erlassung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides den auf den jeweiligen Mitunternehmer entfallenden Gewinn- oder Verlustanteil selbst zu beurteilen, zumal abgeleitete Bescheide auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen können (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 295 Tz 10).

### **Auswirkungen des Todes auf die Steuerpflicht und auf das Feststellungsverfahren**

Mit dem Tod des Steuerpflichtigen endet sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht die Einkommensteuerpflicht iSd § 1 Abs 1 EStG (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 1 Tz 3, 9 und 17). Mit dem Tod des Steuerpflichtigen tritt der Erbe bzw. treten die Erben in die Steuerpflicht ein (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 1 Tz 4). Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so ist gemäß § 39 Abs 2 EStG das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen der Veranlagung zu Grunde zu legen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 2).

Angewendet auf das Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO bedeutet dies, dass im Falle des Todes eines Beteiligten ein Wechsel der Beteiligten stattfindet. Bis zum Tod des Beteiligten sind die Einkünfte dem Verstorbenen zuzurechnen, ab dem Tod dem bzw. den Erben. Die einheitliche und gesonderte Feststellung hat daher (neben den anderen verbliebenen Mitunternehmern) sowohl den Verstorbenen als auch dessen Erben zu erfassen.

Dabei ist zwischen dem auf den Verstorbenen und dem auf den bzw. die Erben entfallenden Gewinn- oder Verlustanteil zu unterscheiden. Soweit nicht zur genauen Ermittlung des jeweiligen Gewinn- oder Verlustanteiles auf den Todeszeitpunkt des Verstorbenen eine (gedankliche) bilanzielle Trennung in Rumpfwirtschaftsjahre erfolgte (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1999), ist die Verteilung der Einkünfte auf Zeiträume vor und nach dem Tod des Verstorbenen gemäß § 184 BAO (hilfsweise zeitanteilig) zu schätzen.

## **Gewinn- oder Verlustanteil des bzw der Erben**

Die ab dem Todestag des Verstorbenen entstandenen Gewinn- oder Verlustanteile sind dem Erben bzw den Erben entsprechend dem Umfang ihrer Quote zuzurechnen. Sollte der Erbe bzw die Erben selbst bereits zuvor an der Mitunternehmerschaft beteiligt gewesen sein, erhöht sich der auf den Erben bzw die Erben entfallende Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend.

## **Gewinn- oder Verlustanteil des Verstorbenen**

Der Gewinn- oder Verlustanteil des Verstorbenen ist auf den bis zu seinem Todeszeitpunkt angefallenen Anteil beschränkt.

Der Verstorbene selbst kann jedoch nicht mehr Bescheidadressat (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 93 Tz 6), somit die Person, an die der Feststellungsbescheid oder der abgeleitete Einkommensteuerbescheid ergeht, sein (vgl § 93 Abs 2 BAO). Denn gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Unter den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes sind im gegebenen Zusammenhang (nach *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 79 Tz 5) auch das internationale Privatrecht, das Handelsrecht und das Insolvenzrecht zu verstehen. Die Rechtsfähigkeit einer natürlichen Person endet jedoch mit deren Tod (vgl *Kozio/Welser*, Bürgerlichen Recht<sup>9</sup> I 47). Damit einhergehend ist auch deren Handlungsfähigkeit, somit auch die hier interessierende Geschäftsfähigkeit in ihrer Ausformung als Prozessfähigkeit mit ihrem Tod beendet. Ebenso wenig kann ein Verstorbener in einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO wirksam als Beteiligter bezeichnet werden und können ihm wirksam Einkünfte zugerechnet werden.

Gemäß § 19 Abs 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Zur Geltendmachung des gegenüber dem Verstorbenen entstandenen Abgabensanspruches kommt es somit darauf an, wer Rechtsnachfolger des Verstorbenen ist. Unter Gesamtrechtsnachfolge versteht § 19 BAO eine solche im zivilrechtlichen Sinn. Eine solche liegt ua bei Erbfolge vor (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 19 Tz 1 f). Wer Erbe des Verstorbenen und damit nach dessen Tod Träger der sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten ist, bestimmt sich nach den zivilrechtlichen Vorschriften. Auf diesen bzw diese Erben gehen durch diese Gesamtrechtsnachfolge bereits entstandene Abgabenschulden als auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen über. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 19 Tz 4 ff

unter Hinweis auf Literatur und Rechtsprechung). Der Erbe bzw die Erben schulden damit die sich aus dem Gewinnanteil des Verstorbenen ergebende Einkommensteuer.

Hiebei kann es einen entscheidenden Unterschied machen, ob der Verstorbene österreichischer Staatsbürger oder Ausländer war.

### **Der Verstorbene war österreichischer Staatsbürger**

Wer Erbe und damit Rechtsnachfolger des Verstorbenen ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des ABGB. Wer Erbe ist, ergibt sich aus der Einantwortungsurkunde. Die Abgabenbehörde ist an die gerichtlichen Feststellung der Erbenqualität gebunden (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 19 Tz 9, dabei handelt es sich um eine Vorfrage iSd § 116 BAO).

Nach der Einantwortung kann dabei ein unbedingt erbserklärter Erbe grundsätzlich unbeschränkt für Abgabenschulden des Verstorbenen in Anspruch genommen werden (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 19 Tz 9 f). Nach erfolgter Einantwortung ist der Erbe bzw sind die Erben im Feststellungsverfahren als Beteiligte zu bezeichnen und ihnen die Einkünfte zuzurechnen (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 21). Ebenso ist der Erbe bzw sind die Erben im Spruch des Einkommensteuerbescheides als Bescheidadressat zu bezeichnen (vgl § 93 Abs 2 BAO).

Vor erfolgter Einantwortung sind im Feststellungsbescheid die Einkünfte der Verlassenschaft zuzurechnen, diese ist im Feststellungsbescheid als Beteiligter zu bezeichnen (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 21) und diese ist auch im Einkommensteuerbescheid als Bescheidadressat zu bezeichnen.

Denn die Gesamtrechtsnachfolge tritt nicht schon mit der Erbserklärung, sondern erst mit der Rechtskraft der Einantwortung ein (vgl *Welser in Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, § 547 Rz 1; VwGH 27.6.1991, 91/13/0002). Nach dem Tod des Erblassers ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft (vertreten durch den Verlassenschaftskurator, Erbenmachthaber oder erbserklärten Erben) zu richten; erst nach der Einantwortung jedoch an den Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0185 mwN).

Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, die einem Verstorbenen zustanden, hat somit vor Einantwortung gegenüber der Verlassenschaft und nach Einantwortung gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger vorgenommen zu werden, andernfalls gar keine wirksam erlassenen Feststellungsbescheide, sondern Nichtbescheide vorliegen (VwGH 21.2.1984, 82/14/0165, 83/14/0238). Denn wenn ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche Feststellung wirken

soll, keine Wirkung entfaltet, dann findet die einheitliche und gesonderte Feststellung nach der Rechtsprechung überhaupt nicht statt (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002).

### **Der Verstorbene war nicht österreichischer Staatsbürger**

Stirbt ein ausländischer Beteiligter einer in Österreich ansässigen Personenvereinigung (zB OHG oder KG), so handelt es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsberührung iSd § 1 IPRG. Das IPRG bestimmt daher, nach welcher Rechtsordnung die Rechtsnachfolge von Todes wegen, die Gültigkeit einer allfälligen Verfügung von Todes wegen und der sachenrechtliche Erwerb zu beurteilen sind, soweit nicht zwischenstaatliche Vereinbarungen dieser Beurteilung vorgehen (vgl § 53 IPRG).

Eine zwischenstaatliche Vereinbarung, die den Bestimmungen des IPRG vorgeht, ist das Haager Testamentsübereinkommen (Übereinkommen über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anzuwendende Recht, BGBl Nr 1963/295).

Das Haager Testamentsabkommen gilt in Österreich generell für die Form letztwilliger Verfügungen, das sind Testamente und Kodizille (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 3 zu § 30 IPRG), und ihren rechtsgeschäftlichen Widerruf. In diesem Umfang ist daher § 30 IPRG, der die Gültigkeit der Verfügungen von Todes wegen regelt, nicht anzuwenden. Betreffend die Form von Erb- oder Erbverzichtsverträgen kommt hingegen die Regelung der §§ 8 iVm 30 IPRG zur Anwendung (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 4 zu § 30 IPRG).

Die Rechtsnachfolge von Todes wegen (das so genannte Erbstatut) ist nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes zu beurteilen (vgl § 28 Abs 1 IPRG). Das Personalstatut einer natürlichen Person ist im Allgemeinen das Recht des Staates, dem die Person angehört (vgl § 9 Abs 1 IPRG; hat eine Person neben einer fremden Staatsangehörigkeit auch die österreichische Staatsbürgerschaft, so ist diese maßgebend. Für andere Mehrstaater ist die Staatsangehörigkeit des Staates maßgebend, zu dem die stärkste Beziehung besteht). Die gesetzliche Erbfolge (soweit keine Verfügung von Todes wegen vorliegt) sowie den Erbschaftserwerb des nicht in Österreich abgehandelten beweglichen Vermögens (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 1 d zu § 28 IPRG) regelt § 28 IPRG (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 1 b zu § 28 IPRG). Dieser Tatbestand kommt jedoch nur insoweit zur Anwendung, als Erbrechtsfragen nicht von anderen Verweisungsnormen erfasst sind. Dies gilt etwa für die Frage der Gültigkeit der Verfügungen von Todes wegen, diese ist nicht nach § 28 IPRG zu beurteilen. Auf diese kommen eben die §§ 8 iVm 30 IPRG oder das Haager Testamentsübereinkommen zur Anwendung (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 1 zu § 28 IPRG).

Liegt eine der Form nach gültige letztwillige Verfügung vor oder tritt gesetzlichen Erbfolge ein, so ist damit erst über den Titel zur Berufung als Erbe, jedoch noch nichts über den sachenrechtliche Erbschaftserwerb abgesprochen.

§ 28 Abs 2 IPRG sieht vor, dass der Erbschaftserwerb nach österreichischem Recht zu beurteilen ist, wenn eine Verlassenschaftsabhandlung in Österreich stattfindet. Soweit beweglicher Nachlass nicht in Österreich abgehandelt wird, entscheidet über den Erbschaftserwerb an diesem Nachlass das Erbstatut des § 28 Abs 1 IPRG (vgl. *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 1 d zu § 28 IPRG unter Verweis auf eine Zusammenschau mit § 28 Abs 2 und § 32 IPRG sowie unter Hinweis auf OGH 6 Ob 632, 633/89 und 4 Ob 522/91). Ob der Nachlass in Österreich abzuhandeln ist, bestimmt sich vorbehaltlich staatsvertraglicher Bestimmungen nach den Bestimmungen des AußStrG.

Gemäß § 28 Abs 2 IPRG ist die Art des Nachlasserwerbes durch alle erbrechtlich Berechtigten (auch Vermächtnisnehmer) nach österreichischem Recht zu beurteilen, soweit in Österreich abzuhandeln ist. Ist nur ein Teil des Nachlasses in Österreich abzuhandeln, so richten sich der Erbschaftserwerb nur hinsichtlich dieses Teiles des Nachlasses nach § 28 Abs 2 IPRG nach österreichischem Recht, hinsichtlich des restlichen Nachlasses nach dem Erbstatut des § 28 Abs 1 IPRG (vgl. *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 3 zu § 28 IPRG).

Der Erbschaftserwerb unbeweglicher Sachen (Liegenschaften) ist gemäß §§ 32 iVm 31 IPRG nach dem Recht am Lageort der Liegenschaft zu beurteilen (vgl. *Schwimann in Rummel*, ABGB<sup>2</sup>, Rz 4 zu § 28 IPRG). Diese Regelung deckt sich bei inländischen Liegenschaften mit der Regelung des § 28 Abs 2 IPRG; diese Liegenschaften sind gemäß §§ 21 f AußStrG immer in Österreich abzuhandeln. Ist die Liegenschaft außerhalb Österreichs gelegen, bestimmt sich der Modus des Erbschaftserwerbes nach dem Recht des Lageortes dieser Liegenschaft.

Für den Erbschaftserwerb des beweglichen Nachlasses kommt es somit entscheidend darauf an, wo der Nachlass abgehandelt wird.

Ob in Österreich eine Nachlassabhandlung stattzufinden hat und welche Nachlassteile davon betroffen sind, richtet sich nach den §§ 21 bis 25 AußStrG. Dabei ist zwischen Inländern, Ausländern und Staatenlosen zu unterscheiden.

Hat in Österreich keine Nachlassabhandlung stattzufinden bzw findet eine solche tatsächlich nicht statt (vgl. OGH, 13.12.1990, 6 Ob 632/89 [6 Ob 633/89], wonach die Anwendung des § 28 Abs 2 IPRG außer Betracht bleibt, wenn in Österreich tatsächlich keine Verlassenschaftsabhandlung durchgeführt wurde), so richtet sich der Erbschaftserwerb (unmittelbarer Nachlassübergang [Erwerb ipso iure] oder Erwerb durch behördliche Übertragung) der Erben am beweglichen österreichischen Vermögen eines Ausländers nach dem Erbstatut, somit nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes.

Kennt diese Rechtsordnung, anders als die österreichische, keine Einantwortung, sondern erwirbt nach dieser Rechtsordnung der Erbe – wie etwa in Deutschland nach den maßgebende Bestimmungen des BGB (vgl §§ 1922 iVm 1942 BGB; sowie OGH 8.10.1990, 4 Ob 522/91) – die Erbschaft ipso iure mit dem Tod des Verstorbenen, so gibt es dementsprechend auch keine Verlassenschaft. Ist dem anzuwendenden Recht der ruhende Nachlass fremd, kann dieser auch im Rechtsstreit nicht an die Stelle des Erblassers treten: Versagt das anzuwendende ausländische Recht einem nach inländischem Recht parteifähigen Gebilde – wie etwa dem ruhenden Nachlass als rechts- und parteifähiges Gebilde – im Heimatstaat die Parteifähigkeit, so hat es diese auch in Österreich nicht (vgl OGH 13.12.1990, 6 Ob 632, 633/89; unter Hinweis auf *Fasching* Kommentar II 115 f, sowie *Fasching*, Lehr- und Handbuch<sup>2</sup> Rz 336).

### **Wirkung für das Feststellungsverfahren**

Für das Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO hat das eventuelle Nichtvorhandensein eines Nachlasses und der Erwerb des Erben ipso iure insoweit jedoch Auswirkungen.

Tritt anders als nach den Bestimmungen des ABGB die Gesamtrechtsnachfolge nicht erst mit der Einantwortung, sondern bereits mit dem Tod ein, ist bzw sind der Erbe bzw die Erben damit jedoch ab dem Todeszeitpunkt Gesamtrechtsnachfolger iSd § 19 BAO. Dieser Erbe bzw diese Erben sind daher bereits ab dem Todeszeitpunkt des Verstorbenen im Feststellungsbescheid als Beteiligte zu bezeichnen und ihm bzw ihnen sind die Einkünfte zuzurechnen. Denn eine einheitliche und gesonderte Feststellung iSd § 188 BAO, die gegenüber einer nicht (mehr) existenten Person getroffen wird geht ins Leere (VwGH 21.2.1984, 82/14/0165, 83/14/0238). Ein solcher Bescheid ist ein Nichtbescheid. Ebenso ist der Erbe bzw sind die Erben ab dem Todeszeitpunkt des Verstorbenen im Spruch des Einkommensteuerbescheides als Bescheidadressaten zu bezeichnen.

Kennt das anzuwendende ausländische Recht somit keine Verlassenschaft iSd österreichischen Rechts, sondern kommt es zum Erwerb ipso iure durch den Erben, so ist im Feststellungsverfahren vom Todeszeitpunkt an so vorzugehen, wie bei Anwendung des österreichischen Rechts erst nach erfolgter Einantwortung.

### **Anwendung auf den vorliegenden Fall**

Auf den Streitfall angewendet bedeutet dies: Die L-KG ist ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 188 Tz 2; *Stoll*, BAO-Kommentar, 1987). Die Einkünfte der an dieser KG beteiligten Gesellschafter sind daher gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen.

Ing.H.O. hat testamentarisch seine Ehefrau und seine beiden Töchter als Erbinnen eingesetzt. Ob dieses Testament der Form nach gültig ist, bestimmt sich nach Art 1 Haager Testamentsübereinkommen. Danach ist die letztwillige Verfügung gültig, wenn sie den Bestimmungen des deutschen Zivilrechts entspricht. Vom zuständigen deutschen Zivilgericht wurde das Testament als gültig behandelt. Ing.H.O. verfügte in Österreich neben seiner Kommanditbeteiligung und den sich aus dieser Kommanditbeteiligung ergebenden abgabenrechtlichen Rechten und Verbindlichkeiten über kein weiteres Vermögen, sein Nachlass wurde nicht in Österreich abgehandelt. Der Erwerb dieses in Österreich gelegenen beweglichen Vermögens durch die Erben richtet sich daher nach § 28 Abs 1 IPRG nach dem Personalstatut des Verstorbenen. Das Personalstatut einer natürlichen Person ist das Recht des Staates, dem die Person angehört (vgl § 9 IPRG). Da der Verstorbene deutscher Staatsbürger war, ist daher für den Erbschaftserwerb deutsches Recht maßgeblich.

Nach dem Testament des Verstorbenen erben seine Ehefrau und die beiden Töchter. Das deutsche Recht kennt anders als das österreichische Recht nicht die Verlassenschaft als eigenen Rechtsträger. Vielmehr kommt es gemäß § 1922 BGB ipso iure zum Erwerb durch die Erbinnen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. § 1922 BGB lässt die Erbschaft im Zeitpunkt des Erbfalles und ohne weitere Voraussetzung auf (den) die berufenen Erben übergehen (vgl eingehend OGH 8.11.1991, 4 Ob 522/91 unter Auseinandersetzung auch mit den Bestimmungen der §§ 28 und 31 f IPRG). Zu einer Einantwortung in den Nachlass wie in Österreich kommt es daher nicht, eine derartige Einantwortung ist dem deutschen Recht fremd. Zu einer Nachlassabhandlung in Österreich und damit zu einer Einantwortung in das in Österreich belegene bewegliche Vermögen kam es daher nicht. Die Erbinnen des verstorbenen deutschen Kommanditisten wurden daher nach deutschem Recht ipso iure Gesamtrechtsnachfolgerinnen des Verstorbenen.

Gemäß § 19 BAO gingen daher alle sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Verstorbenen im Zeitpunkte dessen Todes auf die Erbinnen über. Diese (und nicht etwa eine Verlassenschaft – eine solche gab es als Rechtssubjekt gar nicht) sind bzw waren daher betreffend die zu Lebzeiten des Verstorbenen erzielten Gewinne oder Verluste ab dem Todeszeitpunkt in den Feststellungsbescheid als Beteiligte aufzunehmen. Ein die Verlassenschaft als Beteiligten ausweisender Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ist ein Nichtakt. Ein solcher nichtiger Feststellungsbescheid ist dem Einkommensteuerbescheid nicht gemäß § 192 BAO zu Grunde zu legen und berechtigt auch nicht zu einer Bescheidänderung gemäß § 295 BAO.

Grundlage der Änderungsbescheide gemäß § 295 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 war jeweils ein Feststellungsbescheid betreffend die L-KG gemäß § 188 BAO, welcher als Beteiligten ua die Verlassenschaft nach Ing.H.O. auswies. Auf Grund des oben Gesagten handelte es sich

jedoch bei diesen Feststellungsbescheiden tatsächlich nicht um Bescheide sondern um Nichtakte, da sie ua ein nicht existentes Rechtssubjekt (die Verlassenschaft nach Ing.H.O. ) als Beteiligten auswiesen, andererseits jedoch die Miterben nach Ing.H.O. nicht als Beteiligte erfassten. Da somit für die Jahre 1995 bis 1997 tatsächlich keine geänderten Feststellungsbescheide vorlagen, ergingen die angefochtenen Bescheide gemäß § 295 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 rechtsgrundlos und damit zu Unrecht. Diese Bescheide waren daher aufzuheben.

Die Berufung betreffend das Jahr 1998 richtet sich nicht gegen einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid sondern gegen einen Erstbescheid. Da für das Jahr 1998 bisher kein wirksamer Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betreffend die L-KG ergangen ist sind die aus dieser Beteiligung der Bw erzielten Einkünfte der Bw im Zuge der Erlassung des Einkommensteuerbescheides zu beurteilen.

Berechnung:

22.3.1998 – 31.12.1998: 286 Tage

Aufteilung des bisherigen Anteiles des Ing.H.O. (83,5 %) wie folgt:

U.O. : 12 %, C.O. : 35,75 %, T.O. : 35,75%

	bisheriger Anteil der Bw	bisheriger Anteil von Ing.H.O.	davon 286/365	davon 12/83,5	neuer Anteil der Bw
Einkünfte aus Gw	356.163,00	315.880,00	247.511,45	35.570,51	<b>391.733,51</b>
einbehaltene KEST	1.442,00	8.599,00	6.737,85	968,31	2.410,31
endbesteuerungs- fähige Kapitalerträge	5.767,00	34.395,00	26.950,60	3.873,14	<b>9.640,14</b>
ausländische Kapitalerträge	16.574,87	98.857,25	77.460,75	11.132,08	27.706,95
ausländische Abzugsteuer	1.657,49	9.885,73	7.746,08	1.113,21	2.770,70

Zu versteuernde Einkünfte aus Gw (391.733,51 – 9.640,14): **382.093,37**

Gemäß § 289 Abs 2 BAO war daher der angefochtene Bescheid betreffend das Jahr 1998 abzuändern.

### **1999 – 2000:**

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-Kommentar<sup>2</sup>, § 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*, EStG<sup>4</sup> § 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 6.396,00 S von den Einkünften aus Gewerbebetrieb von 519.632,00 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 12.177,00 S bisher nicht von den Einkünften aus Gewerbebetrieb abgezogen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher um diesen Betrag zu ändern: **656.183 – 12.177 = 644.006**. Die Berufung erweist sich daher insoweit als berechtigt.

Aus der Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 durch die Berufungsscheidung 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 die Berufung betreffend das Jahr 1999 daher abzuweisen, der Berufung betreffend das Jahr 2000 war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 30. November 2004