

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

03.03.1987

**Geschäftszahl**

86/14/0128

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der G-GesmbH und Co Kommanditgesellschaft in D (Bundesrepublik Deutschland), vertreten durch Dr. Walter Haslinger, Dr. Norbert Nagele jun. und Dr. Klaus Haslinger, Rechtsanwälte in Linz, Promenade 9, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 27. Juni 1986, Zl. 6/69/2- BK/Fu-1936, betreffend Körperschaftsteuer 1981 und 1982, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.870,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

**Begründung**

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) mit Sitz und Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland. Ihr Geschäftsgegenstand ist der Betrieb einer Weizenmühle. Die Beschwerdeführerin ist seit Jahren als Kommanditistin an einer Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) beteiligt, die mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland einen inländischen Gewerbebetrieb unterhält. Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind neben natürlichen Personen andere ausländische Personengesellschaften (Kommanditgesellschaften) mit zahlreichen weiteren Beteiligten. Die ausländischen Personengesellschaften (Gesellschafter der Beschwerdeführerin) haben Sitz und Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland, die genannten natürlichen Personen sind mit einer Ausnahme ebenfalls in der Bundesrepublik Deutschland ansässig (Ausnahme: Wohnsitz in Belgien).

Der Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens geht allein darum, ob die Beschwerdeführerin mit ihrem Gewinnanteil an der inländischen Personengesellschaft gemäß § 3 Z. 1 und § 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 (KStG 1966) der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

Die belangte Behörde ging in dem im Instanzenzug erlassenen angefochtenen Bescheid bei Beurteilung dieser Frage davon aus, daß § 3 Z. 1 KStG 1966 als beschränkt körperschaftsteuerpflichtig unter anderem Personenvereinigungen nenne, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hätten. Die Beschwerdeführerin, die in der Form einer deutschen Kommanditgesellschaft organisiert sei, werde grundsätzlich nach österreichischem Recht zu qualifizieren und demnach den im § 3 Z. 1 KStG 1966 erwähnten Personenvereinigungen zuzuordnen sein.

Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei nun gemäß § 98 Z. 3 EStG 1972 zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht eine inländische Betriebsstätte notwendig, aus der die entsprechenden Einkünfte erzielt würden. Die Beschwerdeführerin, an der wiederum ausländische Mitunternehmernschaften beteiligt seien, wäre als Kommanditistin an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt. Allein die Beteiligung an einer Personengesellschaft begründe an sich noch keine Betriebsstätte, da die rechtliche Beziehung zwischen Personen noch nicht den im § 29 BAO umschriebenen tatsächlichen körperlichen Voraussetzungen genüge. Es fehle daher am sogenannten "statischen Element" einer Betriebsstätte. Da nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 15. Oktober 1979, Zlen. 565/78, 2673, 2674/79) eine Personengesellschaft als Inhaber eines Gewerbebetriebes angesehen werden könne und daher zu prüfen sei, ob

die Personengesellschaft als solche im Inland eine Betriebsstätte unterhalte, sei der Beschwerdeführerin eine eigene inländische Betriebsstätte abzusprechen. Die inländische Betriebsstätte werde nämlich von der inländischen Kommanditgesellschaft unterhalten, an der die Beschwerdeführerin als Kommanditistin beteiligt sei.

Nach § 23 Z. 2 EStG 1972 (auf den allgemein auch § 98 leg. cit. verweise) zählten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hätten. Demnach seien die Gewinnanteile des Gewerbebetriebes der inländischen Kommanditgesellschaft, für den im Sinne des § 98 EStG 1972 im Inland eine Betriebsstätte unterhalten werde, steuerlich den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen und - bezogen auf den Beschwerdefall - bei der Beschwerdeführerin als im § 3 Z. 1 KStG 1966 angesprochene Personenvereinigung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu unterwerfen. Eine andere Betrachtung wäre, wie der angefochtene Bescheid fortfährt, allenfalls dann geboten, wenn § 4 KStG 1966, der eine Überschneidung des Anwendungsbereiches von Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz ausschließe, zu einem widersprechenden Ergebnis führe. § 4 KStG 1966 spreche davon, daß nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (nur) dann körperschaftsteuerpflichtig seien, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Bundesgesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sei. Hiezu sei zunächst festzuhalten, daß dieser Bestimmung grundsätzlich auch für den Bereich der beschränkten Steuerpflicht des § 3 KStG 1966 Bedeutung beigemessen werden könne. Allerdings sei daraus für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da die Voraussetzung des "unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen" zu versteuernden Einkommens (§ 4 KStG 1966) verlangen würde, daß den in letzter Reihe - nach teilweise mehrstöckigen Verschachtelungen - hinter der Beschwerdeführerin stehenden natürlichen (beziehungsweise juristischen) Personen unter Beachtung des § 98 EStG 1972 das Einkommen der Beschwerdeführerin direkt zuzurechnen und bei diesen direkt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu versteuern wäre. Zu einer solchen Versteuerung könne aber auch die von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren ins Treffen geführte Bilanzbündeltheorie nicht führen. Denn es wäre eine unzulässige Überspitzung dieser Theorie, wollte man mit ihrer Hilfe die inländische Steuerpflicht der einzelnen im Ausland ansässigen, hinter den verbundenen Mitunternehmensschaften stehenden Personen begründen. Daß bei einer schrankenlosen Anwendung dieser Theorie eine ordnungsgemäße steuerliche Erfassung der hinter der Beschwerdeführerin stehenden natürlichen oder juristischen Personen nicht möglich sei, liege auf der Hand und werde auch durch den Beschwerdefall illustriert (zum Beispiel Frage des Ausmaßes der Gewinnbeteiligungen, Überprüfung und Erfassung der Gesellschafter im Hinblick auf die Verschachtelungen durch Unterbeteiligungen, steuerliche Behandlung und Erfassung des Überganges von Gesellschaftsanteilen und anderes mehr). Selbst im Bereich der inländischen Kommanditgesellschaft würde es bei uneingeschränkter Anwendung der Bilanzbündeltheorie (zum Beispiel bei Abhängigkeit der Bildung und Auflösung von Investitionsbegünstigungen etwa vom Wechsel ausländischer - in letzter Reihe - unterbeteiligter Personen) zu schwierigen, kaum lösbaren Problemen kommen. Es könne daher in Fällen der vorliegenden Art, wenn ein Durchgriff auf die Rechtspersönlichkeit der hinter den ausländischen Personengesellschaften stehenden einzelnen Gesellschafter nicht mehr möglich sei, keine unmittelbare Zurechnung und Versteuerung des Einkommens bei einem anderen Steuerpflichtigen im Sinne des § 4 KStG 1966 vorgenommen werden. Demnach sei im Zusammenhalt von § 4 mit § 3 Z. 1 KStG 1966 der Gewinnanteil an der inländischen Kommanditgesellschaft bei der Beschwerdeführerin im Wege der Körperschaftbesteuerung zu erfassen. Es käme damit zu einem gleichen Ergebnis wie bei der Vermögensbesteuerung (Hinweis auf § 2 Abs. 1 Z. 2 VStG 1954 und auf Rupp-Twaroch, Die Vermögensbesteuerung<sup>5</sup>, Anmerkung 3 zu § 2 VStG).

Die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer sei auch aus dem Gesichtswinkel gerechtfertigt, daß sie als Personenhandels-gesellschaft zwar keine eigene Rechtspersönlichkeit habe, jedoch teilrechtsfähig (relativ rechtsfähig) sei, weil sie unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden könne. § 3 KStG 1966 erfasse aber alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen schlechthin. Es fielen grundsätzlich also Personenvereinigungen darunter, gleichgültig, ob sie rechtsfähig oder nichtrechtsfähig seien. Da § 4 KStG 1966 nur nichtrechtsfähige Personenvereinigungen betreffe, könne davon ausgegangen werden, daß diese Bestimmung auf die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft als an sich rechtsfähige Personenvereinigungen gar nicht anwendbar und daher beschränkte Körperschaftsteuerpflicht für derartige Personengesellschaften gemäß § 3 Z. 1 KStG 1966 - jedenfalls - gegeben sei (Hinweis auf Putschögl-Bauer-Mayr-Quantschnigg, Körperschaftsteuer-Kommentar, Anmerkungen 8 bis 11 zu § 4).

Der inländische Besteuerungsanspruch werde auch durch zwischenstaatliches Steuerrecht nicht eingeschränkt, weil nach den in Betracht kommenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Bundesrepublik Deutschland und mit Belgien das Besteuerungsrecht an dem anteiligen Gewerbe-gewinn der Beschwerdeführerin, als aus einer inländischen Betriebsstätte stammend, Österreich zugewiesen sei. Auf welche Weise Österreich sein Besteuerungsrecht ausübe, bleibe ihm überlassen. Auch der Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen

vom 4. Oktober 1955, BGBl. Nr. 249/1955, stehe der Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer nicht entgegen. Die einschlägige Vertragsbestimmung (Art. 2 Abs. 1) sei nämlich dahingehend zu verstehen, daß ein deutscher Staatsangehöriger oder eine nach deutschem Recht errichtete Gesellschaft mit deutschem Sitz im Gebiet der Republik Österreich selbst dann, wenn die materiellen Gesetze eine unterschiedliche Behandlung mit Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen vorsehen, nicht anders behandelt werden dürfe als ein österreichischer Staatsangehöriger. Da das österreichische Steuerrecht jedoch grundsätzlich - und auch in der vorliegenden Beurteilung - keine nach der Staatsbürgerschaft unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen vorsehe, ginge das von der Beschwerdeführerin angesprochene Diskriminierungsverbot für österreichische Verhältnisse ins Leere.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die Heranziehung zur Körperschaftsteuer in ihren Rechten verletzt.

Die belangte Behörde beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nach § 1 KStG 1966 sind die in Abs. 1 Z. 1 bis 4 angeführten juristischen Personen des privaten Rechts und weiters

"5. nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 4)" sowie

6. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

§ 2 umschreibt den Begriff der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

§ 3 regelt die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht und unterwirft dieser in der hier maßgeblichen Z. 1 "Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften".

§ 4 KStG 1966, überschrieben mit "Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht", lautet:

"Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Bundesgesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist."

2. § 1 Abs. 1 Z. 5 wirft im Zusammenhang mit § 4 KStG 1966 auf Grund des übereinstimmenden Kreises an Steuerpflichtigen (in beiden Fällen nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen) sowie auf Grund der Bezugnahme des § 1 Abs. 1 Z. 5 auf § 4 KStG 1966 die Frage auf, ob nicht die letztgenannte Bestimmung nur für die unbeschränkt steuerpflichtigen nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Zweckvermögen des § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966 gilt und dementsprechend die beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen des § 3 Z. 1 leg. cit. nicht erfaßt. Gegen ein solches Verständnis von § 1 Abs. 1 Z. 5 und § 4 KStG 1966 sprechen jedoch folgende Überlegungen:

2.1. § 1 wie § 3 KStG 1966 regeln die persönliche - unbeschränkte oder beschränkte - Körperschaftsteuerpflicht.

Im Anschluß an diese Regelungen der persönlichen Steuerpflicht findet sich § 4 KStG 1966 mit dem ausdrücklich erklärten Ziel der "Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht". Schon dieser Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes 1966 weist darauf hin, daß § 4 auch der Abgrenzung der persönlichen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht dient.

2.2. Nach den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum Körperschaftsteuergesetz 1966, 113 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XI. GP, wurde § 4 sachlich unverändert aus geltendem Recht (§ 3 KStG 1934) übernommen. Im Geltungsbereich des Körperschaftsteuergesetzes 1934 bestand aber nie ein Zweifel daran, daß § 3, der sich ebenfalls im Anschluß an die Bestimmungen über die persönliche (unbeschränkte oder beschränkte) Steuerpflicht (§§ 1 und 2) fand und in Überschrift und Wortlaut mit § 4 KStG 1966 völlig übereinstimmte, sowohl die persönliche unbeschränkte als auch die beschränkte Steuerpflicht abgrenzt (siehe zum Beispiel Blümich-Klein-Steinbring, Körperschaftsteuergesetz, § 3 Anmerkung 1 Abs. 3, und auch - bei gleichem Wortlaut des § 3 Abs. 1 des geltenden dKStG - Herrmann-Heuer-Raupach, EStG und KStG 19, § 3 KStG Anmerkung 7). Der Umstand, daß im § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966 nicht mehr wie in § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1934 von "nichtrechtsfähigen Vereinen", sondern von "nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen" die Rede ist, bedeutet lediglich eine Anpassung an das österreichische Recht, dem der Begriff des nichtrechtsfähigen Vereines fremd ist (siehe nochmals die Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum KStG 1966), und gebietet keine andere Betrachtung.

2.3. Auch nach dem (österreichischen) Schrifttum zum Körperschaftsteuergesetz 1966 bezieht sich § 4 sowohl auf § 1 als auch auf § 3 KStG 1966 (Jiresch-Langer, Anmerkung 2 zu § 4 KStG 1966, und Putschögl-Bauer-Mayr-Quantschnigg, a.a.O., § 4 Tz 3). Die Ausführungen von Jiresch-Langer, a.a.O., Anmerkung 13 zu § 1 - die maßgebliche Mitarbeit dieser beiden Autoren am Körperschaftsteuergesetz 1966 ist gerichtsbekannt -, erklären auch den Sinn des abschließenden Klammersausdruckes "(§ 4)" im § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966: er will

nichts anderes besagen, als daß die dort angeführten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Zweckvermögen nicht allein schon bei Vorliegen der in § 1 geforderten allgemeinen Voraussetzungen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, sondern erst dann, wenn zu den allgemeinen Voraussetzungen noch die besondere, im § 4 enthaltene Voraussetzung kommt, daß das Einkommen der genannten Rechtsgebilde "weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist". Diese für § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966 angestrebte Klarstellung schließt aber keineswegs die Anwendung des § 4 KStG 1966 auf beschränkt Steuerpflichtige (§ 3 KStG 1966) aus.

3.1. Über den normativen Gehalt des somit auch bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht anzuwendenden § 4 KStG 1966 gibt die Begründung zu dem wörtlich übereinstimmenden § 3 KStG 1934 nur vage Auskunft. Immerhin geht aus dieser Begründung (RStBl. 1935 Seite 83) hervor, daß in Fällen, in denen sich ein Einkommen einzelnen Gesellschaftern (Körperschaften wie Einzelpersonen) zurechnen läßt, es bei dieser Zurechnung bleiben und nicht zu einer weiteren Besteuerung ("Doppelbesteuerung") im Wege der Körperschaftsteuer kommen soll.

3.2. Deutlicher haben den Grundgedanken des § 3 KStG 1934 (= § 4 KStG 1966) Mirre-Dreutter - der Erstgenannte Präsident des Reichsfinanzhofes - in ihrer Kommentierung des Körperschaftsteuergesetzes 1934 aus dem Jahre 1939 herausgearbeitet. Sie führen aus (Anmerkung 2 zu § 3):

"Erwirbt irgendeine Körperschaft im weitesten Sinn Einkommen, so wird dies meist die Folge haben, daß irgendwelche natürlichen Personen davon Vorteil haben, der früher oder später bei ihnen zu Einkünften führt. Diese Einkünfte werden natürlich dadurch vermindert, daß die Körperschaft das Einkommen versteuern mußte. Wirtschaftlich werden die Einkünfte der natürlichen Personen also zweimal getroffen, einmal bei der Entstehung ihrer Grundlage in der Körperschaft durch die Körperschaftsteuer, das zweite Mal bei dem Zufließen an die Beteiligten von der Einkommensteuer oder wenn die Beteiligten selbst Körperschaften sind, von einer zweiten Körperschaftsteuer. Diese doppelte Belastung zu beseitigen, ist nicht Zweck des § 3 (vgl. aber § 9 KStG). Seine Bedeutung liegt vielmehr in der Vermeidung eines Widerspruchs mit dem EStG, das das Einkommen gewisser Personenvereinigungen als den Beteiligten unmittelbar zugeflossen auffaßt. Logisch richtig wäre es, wenn das KStG selbständig bestimmte, welche Personenvereinigungen und Vermögensmassen als besondere Steuerpersonen anzusehen seien, und es dem EStG überließe, daraus die nötigen Folgerungen zu ziehen. Da aber das Einkommensteuerrecht das ursprüngliche war und das Körperschaftsteuerrecht sich erst allmählich entwickelt hat, ist die Frage, welche Personenvereinigungen Steuerpersonen sein sollen, in der Weise geregelt, daß das KStG von der grundsätzlichen Steuerpflicht gewisser Gebilde ausgeht, aber die Einschränkung macht, daß sie wegfällt, soweit dies den Anschauungen des EStG widerspricht. Es ist also so: das KStG erklärt die Gesamthand (AB) für steuerpflichtig, das EStG erklärt aber, bei einer solchen Gesamthand sei alles Einkommen ohne weiteres als Einkommen von A und B aufzufassen. Das KStG weicht zurück, weil es nicht will, daß dasselbe Einkommen als solches von (AB) und von A und B behandelt werden soll. Da nun A und B ihrerseits Körperschaften sein können, so mußte in § 3 nicht nur von dem nach dem EStG zu versteuernden Einkommen, sondern auch von dem nach dem KStG selbst zu versteuernden Einkommen gesprochen werden."

In weiterer Folge legen Mirre-Dreutter dar, daß nach dem erkennbaren Zweck des § 3 KStG 1934 "zu versteuerndes Einkommen" nur bedeuten solle, daß Einkommen im Sinne des § 2 EStG vorliegen muß. Dagegen sei nicht zu verlangen, daß das Einkommen auch tatsächlich durch Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer herangezogen werde. Ebenso wenig sei zu verlangen, daß bei Beteiligung beschränkt Steuerpflichtiger an einer Personenvereinigung die den einzelnen Beteiligten nach dem EStG zuzurechnenden Einkünfte von ihnen auch tatsächlich versteuert würden. Auch das Wort "Steuerpflichtiger" sei nicht wörtlich zu nehmen. Auch der Ausländer, der in keiner Weise steuerpflichtig sei, gehöre in diesem Sinn zu den Steuerpflichtigen (Anmerkung 3 zu § 3). Eine Antwort auf die aus der Sicht des § 3 KStG 1934 entscheidende Frage, wann das EStG eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung (Gesamthand) so behandle, daß ihr Einkommen als Einkommen der Beteiligten erscheine, gebe (jedenfalls) § 15 Z. 2 EStG (= § 23 Z. 2 EStG 1972), wonach die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sei, Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären. Diese Vorschrift sage nichts anderes, als daß bei Gesellschaften dieser Art für das Einkommensteuerrecht der Betrieb nicht als den Gesellschaftern nur mittelbar zustehend anzusehen, daß das Gesellschaftseinkommen vielmehr ohne weiteres Einkommen der Gesellschafter sei. Damit scheidet die Körperschaftsteuerpflicht der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften zweifellos aus. Man werde überdies sagen müssen, das EStG erkläre das Einkommen aller Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, für bei diesen unmittelbar steuerpflichtig (Anmerkung 4 zu § 3). Bei ausländischen Gesellschaften komme es darauf an, inwieweit diese einer inländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) entsprächen (Anmerkung 5 zu § 2, Anmerkung 8 zu § 3).

3.3. Ähnliche Erwägungen wie Mirre-Dreutter stellen auch Herzler-Gebert, Die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Ausländer, Berlin 1938, an, auf die sich auch die Beschwerdeführerin bezieht. Auf Seite 39 heißt es dort, nach § 3 KStG 1934 seien nichtrechtsfähige Personenvereinigungen dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sei. Nach dem EStG seien aber die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft von diesen als gewerbliche Einkünfte zu versteuern (§ 15 Z. 2 EStG). Die Heranziehung der Gesellschafter von Personengesellschaften zur Einkommensteuer entspreche dem



deutschen Steuersystem. Man könne deshalb auch aus der Begründung zu § 3 KStG 1934, daß diese Vorschrift die Doppelbesteuerung vermeidet, nicht folgern, daß eine Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer heranzuziehen sei, wenn eine Heranziehung zur Körperschaftsteuer und zur Einkommensteuer nicht erfolge.

3.4. Nach Herrmann-Heuer-Raupach, a.a.O., Anmerkung 4 zu § 3 KStG, präzisiert § 3 Abs. 1 dKStG (entspricht § 3 KStG 1934 und § 4 KStG 1966) die Grenzziehung bei der subjektiven Steuerpflicht für nichtrechtsfähige Gebilde. Die Grenzziehung geschieht durch Festlegung der subsidiären Körperschaftsteuerpflicht. Das heiße, die subjektive Körperschaftsteuerpflicht sei dann vorgesehen, wenn das in dem Gebilde erzielte Einkommen nicht originär bei anderen (zum Beispiel Träger, Stifter, Mitglieder) auf Grund anderer Vorschriften des KStG oder EStG zu versteuern sei. Hiedurch würde eine konkurrierende doppelte Steuerpflicht verhindert. Körperschaftsteuerpflicht des nichtrechtsfähigen Gebildes sei nur gegeben, wenn das in ihm erzielte Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei anderen zu versteuern sei. Welches der beiden Gesetze anwendbar wäre, richte sich nach der Rechtsform des oder der anderen Steuerpflichtigen. An einem nichtrechtsfähigen Gebilde könnten einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Personen nebeneinander beteiligt sein, so daß beide Gesetze gegebenenfalls jeweils auf einen Teil des Einkommens anzuwenden seien (Anmerkung 17 zu § 3 KStG).

"Unmittelbar" im Sinne des § 3 Abs. 1 dKStG sei die Zurechnung zur Versteuerung dann, wenn kein Zurechnungsträger dazwischen stehe. Da Personengesellschaften und ähnliche Rechtsgebilde nicht einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig seien, mit anderen Worten keine Zurechnungsträger wären, sei das in ihnen erzielte Einkommen unmittelbar den Beteiligten zur Versteuerung zuzurechnen. Mittelbar sei, im Gegensatz hierzu, die Einkommenszurechnung bei einer Person "B" dann, wenn eine Zurechnung bei einem selbst Steuerpflichtigen (Steuersubjekt "A") vorausgehe und erst unter Hinzutreten weiterer Erfordernisse sodann hieraus Einkommen des "B" entstehe. Häufigster und bekanntester Fall sei die Einkommenserzielung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft "A" und die nachfolgende (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttung an den Aktionär, Gesellschafter oder Genossenschafter "B" (Anmerkung 18 zu § 3 KStG). Es komme nicht darauf an, ob der andere Steuerpflichtige, dem das Einkommen zuzurechnen sei, subjektiv steuerbefreit wäre, ob dieser Einkommensteil unter eine Freibetragsregelung falle, ob er durch andere Verluste aufgezehrt werde, ob die Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreit seien, ob die geschuldete Steuer erlassen oder nicht erhoben werde (Anmerkung 21 zu § 3 KStG).

Aus der Kommentierung zu § 3 KStG ergibt sich dann folgerichtig die Aussage zu § 2 KStG (Anmerkung 5), bei ausländischen Personengesellschaften seien die Gesellschafter zur Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer heranzuziehen und nicht etwa die Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer. Dabei sei das ausländische Rechtsgebilde an den inländischen Gesellschaftsformen zu messen (so auch Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. Juli 1968, I 121/64, BStBl. 1968 II Seite 695).

3.5. Der Bundesfinanzhof erblickte in seinem Beschluß vom 25. Juni 1984, GrS 4/82, BStBl. 1984 II Seite 751, den Zweck des § 3 dKStG darin, das in bestimmten Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielte Einkommen jeweils einmal entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei den dahinter stehenden Personen der originären Besteuerung zu unterwerfen. Er sprach aus der Sicht der in Österreich geltenden Rechtslage weiters aus, daß bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen im Sinne des § 4 KStG 1966 (§ 3 KStG 1934, § 3 Abs. 1 dKStG) geprüft werden müsse, ob ihr Einkommen unmittelbar bei den Mitgliedern zu versteuern sei und damit die Körperschaftsteuerpflicht der Vereinigung als solcher ausscheide. Dies bedeute indessen nicht, daß im Einzelfall tatsächlich eine Versteuerung bei den Mitgliedern stattfinden müßte, um die Körperschaftsteuerpflicht auszuschließen. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 dKStG mit der Folge einer Körperschaftsteuerpflicht lägen bereits dann nicht vor, wenn die rechtliche Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Steuerpflichtigen gegeben sei. Ob es tatsächlich zu einer unmittelbaren Versteuerung bei allen oder einzelnen oder keinem Mitglied der Personenvereinigung komme, wäre unerheblich. Denn die nach § 3 Abs. 1 dKStG (= § 4 KStG 1966) erforderliche sachliche Voraussetzung der Versteuerung bei einem anderen als der Personenvereinigung bedeute steuerrechtliche Einkommenszurechnung und nicht tatsächliche Versteuerung bei einem anderen. Gesetzliche Regelungen über die Versteuerung des Einkommens von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, wie sie § 3 Abs. 1 dKStG voraussetze, enthalte das Einkommensteuergesetz. Nach § 15 Nr. 2 dEStG (= § 23 Abs. 2 EStG 1972) gehörten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Gesellschaften einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei, die Gewinnanteile. Diese Gewinnanteile seien "Einkommen" der Personenvereinigung, das nicht bei ihr, sondern bei den Gesellschaftern unmittelbar zu versteuern sei. Entsprechendes gelte im Bereich der anderen Gewinneinkünfte.

3.6. Jiresch-Langer, a.a.O., führen in Anmerkung 3 zu § 4 KStG 1966 aus, bei Rechtsgebilden ohne eigene Rechtspersönlichkeit müsse neben den allgemeinen Voraussetzungen der §§ 1 oder 3 KStG 1966 für die Körperschaftsteuerpflicht noch die weitere Voraussetzung gegeben sein, daß ihr Einkommen weder nach dem Körperschaftsteuergesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sei. Da diese Voraussetzung bei inländischen Personengesellschaften (offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts) niemals zuträfe, würden die Personengesellschaften aus der Körperschaftsteuerpflicht ausscheiden. Dieser Aussage ist voll beizupflichten, wenn man ihr das im Wortlaut gedeckte Verständnis beimißt, daß bei "inländischen" Personengesellschaften eine Einkommenszurechnung unmittelbar an die Gesellschafter vorgesehen ist und daher

- "inländische" und mit inländischen vergleichbare "ausländische" - Personengesellschaften aus der Körperschaftsteuerpflicht ausscheiden. Dieses Verständnis legen die Anmerkungen 5 und 6 zu § 4 KStG 1966 durchaus nahe, wenn es dort im Sinne der deutschen Lehre und Rechtsprechung heißt, der Ausdruck "Steuerpflichtiger" dürfe nicht eng ausgelegt werden, sondern erfasse jede Person, die Einkünfte im Sinne des § 2 EStG beziehe, so daß auch der ausländische Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft als "anderer Steuerpflichtiger" im Sinne des § 4 KStG 1966 verstanden werden könne, und weiters, daß das Gesetz, wenn es von einem Einkommen spreche, das von einem anderen Steuerpflichtigen "zu versteuern" sei, meine, daß ein Einkommen im Sinne des § 2 EStG vorliegen müsse, es aber nicht erforderlich sei, daß dieses vorhandene Einkommen auch tatsächlich besteuert werde.

3.7. Gröhs, Die Subsumtion ausländischer Gesellschaftsformen unter die Tatbestände des EStG und KStG, ÖStZ Nr. 24/85, zeigt gleich Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, auf, daß das österreichische Ertragsteuerrecht lediglich zwei Typen von Steuersubjekten kenne:

natürliche Personen und Körperschaften. Personengesellschaften hingegen unterlägen weder dem EStG noch dem KStG, ihr Gewinn beziehungsweise Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten werde den einzelnen Gesellschaftern direkt zugerechnet. Die Zweiteilung der Personenvereinigungen in Körperschaften und Personengesellschaften ergebe sich unter anderem aus § 4 KStG, der eine Überschneidung des Anwendungsbereiches von EStG und KStG ausschließe: nichtrechtsfähige Personenvereinigungen unterlägen nur dann der Körperschaftsteuer, wenn ihr Einkommen nicht nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen (Gesellschafter) zu versteuern sei. Korrespondierend dazu ordneten die §§ 21 Abs. 2 Z. 2, 22 Abs. 1 Z. 3 und 23 Z. 2 EStG 1972 die Besteuerung des Gewinnanteils der Gesellschafter einer Gesellschaft, die dem Typusbegriff einer Mitunternehmerschaft entspreche, direkt beim Gesellschafter an, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um eine in- oder ausländische Gesellschaft handle. Eine ausländische Gesellschaftsform wäre im Einzelfall auf ihre Vergleichbarkeit mit den Gesellschaftstypen österreichischen Rechts zu untersuchen, um sodann eine eindeutige Einordnung zu den Tatbeständen des EStG oder KStG vorzunehmen. Den Leitgedanken des § 4 KStG 1966 erblickt Gröhs darin, Personenvereinigungen entweder dem EStG oder dem KStG zu unterwerfen.

3.8. Der Verwaltungsgerichtshof ist im Einklang mit dem zitierten Schrifttum und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aus den wiedergegebenen Gründen der Auffassung, daß - inländische und mit diesen vergleichbare ausländische Personengesellschaften nicht Körperschaftsteuersubjekte sind. Es hat weder die belangte Behörde dahingehende Bedenken angemeldet noch besteht für den Verwaltungsgerichtshof ein Anlaß zu Zweifeln, daß die beschwerdeführende deutsche Kommanditgesellschaft einer inländischen Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) vergleichbar ist.

4. Für die belangte Behörde ist auch nichts daraus zu gewinnen, daß § 3 Z. 1 KStG 1966 schlechthin Personenvereinigungen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterwirft, während in § 4 nur von "nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen" die Rede ist, worunter die "teilrechtsfähigen" Personengesellschaften des Handelsrechts (OHG, KG) nach Ansicht der belangten Behörde nicht fallen. Denn "nichtrechtsfähig" bedeutet in diesem Zusammenhang nicht das Fehlen jeglicher Rechtsfähigkeit, sondern fehlende Rechtspersönlichkeit. Besteht doch kein Anlaß, dem Begriff der "nichtrechtsfähigen Personenvereinigung" des § 4 eine andere Bedeutung beizumessen als dem Begriff der "nichtrechtsfähigen Personenvereinigung" des § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966, zumal die Neufassung des § 1 Abs. 1 Z. 5 durch das KStG 1966 (statt "nichtrechtsfähige Vereine" nunmehr "nichtrechtsfähige Personenvereinigungen" auch in § 1 Abs. 1 Z. 5) eine Vereinheitlichung der Begriffe anstrebte (siehe die Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum Körperschaftsteuergesetz 1966). Der Aufbau des § 1 KStG 1966 aber läßt keinen Zweifel, daß unter den "nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen" in Wahrheit Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit gemeint sind: Abs. 1 Z. 1 bis 4 erfaßt Rechtsgebilde, denen als juristische Personen Rechtspersönlichkeit zukommt, Z. 5 und 6 hingegen Rechtsgebilde, die körperschaftsteuerpflichtig sein sollen, obwohl ihnen die Rechtspersönlichkeit fehlt. Dazu kommt, daß auch Schrifttum und Rechtsprechung den Ausdruck "nichtrechtsfähig" in § 4 KStG 1966 (§ 3 KStG 1934, § 3 Abs. 1 dKStG) überwiegend mit fehlender Rechtspersönlichkeit gleichsetzen Herrmann-Heuer-Raupach, a.a.O., § 1 Anmerkung 40, § 3 Anmerkung 13 und 14, Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. Juli 1968, I 121/64, BStBl. 1968 II Seite 695, Jiresch-Langer, a.a.O., § 1 Anmerkung 13 und § 4 Anmerkung 3). Jiresch-Langer zeigen in der erstzitierten Belegstelle, auf welche die zweitzitierte dann Bezug nimmt, auf, § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG 1966 behandle insgesamt nichtrechtsfähige Rechtsgebilde, und fahren fort: "Denn soweit diesen Rechtsgebilden eigene Rechtspersönlichkeit zukommt, fallen sie unter die Generalklausel der Z. 4 'sonstige juristische Personen des privaten Rechts'. Aus Z. 5 und, wie später noch gezeigt wird, aus

Z. 6 ergibt sich, daß die Körperschaftsteuerpflicht nicht auf juristische Personen beschränkt ist, sondern auch Rechtsgebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit umfaßt."

Vor allem fällt jedoch ins Gewicht, daß § 4 KStG 1966 bei dem Verständnis, das die belangte Behörde dem Begriff der "nichtrechtsfähigen Personenvereinigung" beimißt, gerade jenes Regelungsgehaltes beraubt würde, der ihm nach der Absicht des Gesetzgebers vornehmlich zukommt, nämlich Personenvereinigungen, welche Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) im Sinne des § 23 Z. 2 (§ 21 Abs. 2 Z. 2, § 22 Abs. 1 Z. 3) EStG 1972 entsprechen, schlechthin von der Körperschaftsteuerpflicht auszunehmen. Letztlich wäre nicht

einzusehen, daß § 4 zwar beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmerschaften, die wie etwa unechte stille Gesellschaften oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht "teilrechtsfähig" sind, erfassen sollte, die "teilrechtsfähigen" Mitunternehmerschaften (OHG, KG) hingegen nicht.

5.1. Die belangte Behörde verweist im angefochtenen Bescheid und ausführlicher noch in der Gegenschrift auf die Schwierigkeiten, die eine Ergebnisverteilung bereitet, wenn zahlreiche ausländische Personengesellschaften ineinander verflochten sind. Diese Schwierigkeiten sollen nicht in Abrede gestellt werden. Sie rechtfertigen es aber noch nicht, Personengesellschaften entgegen der Zielsetzung des § 4 KStG 1966 als Körperschaftsteuersubjekte zu behandeln.

5.2. Im übrigen erkannte die belangte Behörde in diesem Zusammenhang offenbar selbst eine Schwäche ihrer Lösung, wenn sie in der Gegenschrift auf den Fall einer Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer im Sinne ihrer Ausführungen beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personengesellschaft hinweist. Kann doch, wie schon der Wortlaut des § 4 KStG 1966 zeigt ("wenn ... ihr Einkommen zu versteuern ist"), eine Personenvereinigung nur entweder nicht oder nur insgesamt (mit dem gesamten Einkommen) körperschaftsteuerpflichtig sein (Mirre-Dreutter, a.a.O., § 3 Anmerkung 15, Herrmann-Heuer-Raupach, a.a.O., § 3 KStG Anmerkung 16, Putschögl-Bauer-Mayr-Quantschnigg, a.a.O., § 4 Tz 4). Wenn nun die im Ausland ansässige beschwerdeführende Kommanditgesellschaft im Sinne des Standpunktes der belangten Behörde (mit ihrem gesamten Einkommen) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig wäre, käme es nach der Gegenschrift doch dann noch zu einer weiteren Erfassung eines Teiles der Einkünfte, welche im Rahmen der Kommanditgesellschaft (Beschwerdeführerin) erzielt wurden, wenn an ihr eine unbeschränkt steuerpflichtige Person beteiligt wäre (zum Beispiel Einkommensteuer bei einer natürlichen Person). Gerade diese Rechtsfolge will § 4 KStG 1966 vermeiden.

6. Aus den Ausführungen zu den Punkten 3. und 4. folgt bereits, daß nicht die Bilanzbündeltheorie, sondern der normative Gehalt des § 4 KStG 1966 die Behandlung der beschwerdeführenden deutschen Kommanditgesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt verbietet. Es kann bei diesem normativen Gehalt auch dahingestellt bleiben, ob überdies auch noch zwischenstaatliche Vereinbarungen einer solchen Behandlung entgegenstehen.

7. § 2 Abs. 1 Z. 2 VStG 1954 verhilft dem Standpunkt der belangten Behörde deshalb nicht zum Erfolg, weil das Vermögensteuergesetz keine dem § 4 KStG 1966 vergleichbare Abgrenzung enthält.

8. Schon im Hinblick auf § 2 Abs. 1 Z. 2 VStG 1954 war es jedoch sinnvoll, wenn § 58 BAO von Anfang an von den nach den Abgabenvorschriften selbständig abgabepflichtigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sprach, zumal in Rechnung zu stellen ist, daß § 58 BAO im ersten Satz alle, das heißt auch die für die beschränkte Steuerpflicht (zweiter Satz) in Betracht kommenden Rechtsgebilde umschreibt.

9. Die belangte Behörde hat somit die Rechtslage verkannt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Stempelgebührenersatz konnte allerdings nur für eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zugesprochen werden (vgl. § 28 Abs. 5 VwGG).

Wien, am 3. März 1987