



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Mag. Michael Schiller und Friedrich Hagl im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der M, x, vertreten durch KPMG Austria GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Porzellang. 51, vom 13. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 11. Juli 2002 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 nach der am 28. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die M (idF Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. März 1995 zunächst unter Zuhilfenahme einer Gründungshelferin durch die II gegründet.

Mit 31. Juli 1995 erwarb die B sämtliche Anteile an der Bw. und veräußerte per 29. September 1995 33% der Anteile an die Iv (nunmehr BV).

Gesellschafter der Bw. sind die B mit einem Anteil von S 335.000,00 bzw. die Iv mit einem Anteil von S 165.000,00.

Gegenstand der Bw. ist u.a. der Erwerb, Besitz und die Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie die Übernahme der Geschäftsführung für andere Unternehmen im Falle der Übernahme einer Beteiligung, ausgenommen Bank- und Börsegeschäfte im Sinne des Bankwesengesetzes.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Bw. (Prüfungszeitraum 1995 bis 2000) wurde nachfolgend dargestellter Sachverhalt festgestellt:

Zeitraum 1989-1994

Die Bx veräußerte per 1989 in Österreich steuerpflichtige Wertpapiere an die U, einer 100%igen Tochter der ux.

Aktionäre der Bx sind mehrheitlich die rund 60 (lokalen) y in Österreich.

Die B begab in den Wirtschaftsjahren 1991-1993 Genussscheine in Höhe von gesamt S 1,925 Mrd.

Genussrechtsscheinzeichner waren überwiegend die Bx sowie genossenschaftliche y.

Aufgrund der Gestaltung der Genussscheine als Substanzgenussrechte gemäß § 8 Abs. 3 KStG 1988 wurden ab 1992 Gewinnanteile von der B an die Genussscheinberechtigten ausgeschüttet.

Die B erwarb mit dem Genussscheinkapital 100% der Anteile an der Bf, x, die Beteiligungshöhe betrug S 1,8865 Mrd.

Die Bf vergab ihrerseits Kredite (bzw. Obligationskapital) an die

- U i.H.v. S 1,8155 Mrd.;
- wu (ein Unternehmen der y-Gruppe) i.H.v. (1996) S 50 Mio.;
- xow i.H.v. S 10 Mio. ;
- Dkfm. W, einen Direktor der Bx zugleich Vorstand der B und in weiterer Folge Geschäftsführer der Bw. (samt Gattin) i.H.v. S 3 Mio.

Durch die Veräußerung der Wertpapiere der Bx an die U wurde der im Inland steuerpflichtige Zinsertrag in eine ausländische Tochtergesellschaft verlagert. Die Finanzierung der Wertpapieranschaffung bei der U erfolgte zunächst über einen RZB-Kredit und in der Folge über den dargestellten Kredit der Bf letztlich aus Mitteln der Bx sowie diverser y als Genussrechtsscheinzeichner der B.

Die Zinserträge aus der Kreditvergabe blieben bei der Bf steuerlich unbelastet, ihre Ausschüttungen an die B wurden als unter die internationale Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG fallend ebenfalls steuerfrei belassen.

Zeitraum 1995-2000

Die B gründete per 23. Dezember 1994 die Bh und brachte per 14. Februar 1995 ihre

Beteiligung an der Bf in diese Gesellschaft ein.

Mit 31. Juli 1995 erwarb die B 100% der Anteile an der Bw.

Die Bw. gründete daraufhin mit der B am 22. August 1995 die BM., C (Anteil jeweils 50%), eine 'banking offshore company'.

Mit Vertrag vom 22. September 1995 wurde die Beteiligung der Bh an der Bf an die BM um S 1.886.500.000,00 veräußert.

Die B verkaufte schließlich 33% der von ihr gehaltenen Geschäftsanteile an der Bw. an die Iv (29. September 1995).

Mit 30. September 1996 wurden die von der U gehaltenen Wertpapiere um rd. S 1,7935 Mrd. an die BM verkauft. Die U beglich aus dem Erlös ihren Kredit bei der Bf. Die Bf stellte die freiwerdenden Mittel in Form eines unbesicherten und unverzinsten Kredites der Bi einer Tochtergesellschaft der BM zur Verfügung. Die Bi, ab 1996 alleiniger Gesellschafter der Bf reichte ihrerseits diese Mittel der BM in Form eines verzinsten Kredites weiter.

Die Bh wurde im WJ 1997/98 liquidiert und das Kapital i.H.v. S 1.886.500.000,00 der B zur Verfügung gestellt. Diese aktivierte einen Zuschuss an die BM in Höhe dieser Kapitalrückgewähr.

Die Bw. hält nach Änderung der gesellschaftsrechtlichen Strukturen des dargestellten Modells 50% der Anteile an der BM.

Die Gestaltung - auch J-Modell benannt – wurde von der Bp. in ihrer Niederschrift in Form eines Diagramms dargestellt, wobei auf die Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bei der B StNr. XX verwiesen wurde.

Im Einzelnen führte die Bp. im Rahmen der Niederschrift dazu aus:

Die B sei ein Unternehmen, das sich durch Begebung von Genussrechtsscheinen refinanziere.

Die B habe lediglich für die Begebung 1990/1991 eine Liste der Genussrechtszeichner vorlegen können. Aus dieser gehe hervor, dass die Bx mit 51,4% Hauptzeichner gewesen sei. Der restliche Anteil sei überwiegend von y gezeichnet worden, nur 2,8% des Emissionsvolumens sei in Streubesitz gelangt.

Die Genussrechtsscheine würden Ansprüche am Gewinn sowie am Unternehmenswert verbriefen. Laut Prospekt sei eine größtmögliche Ausschüttung p.a. vorgesehen, ein jährlicher Beteiligungsertrag i.H.v. 6% werde in Aussicht gestellt. Für die ersten 5 Jahre garantiere die Bx eine Ausschüttung von 6%. Laut Prospektangabe des 'J Modells' wäre bei einer 6%igen Gewinnausschüttung bei einer Anleiheinvestition in Österreich eine Verzinsung von 11,4% erforderlich um eine gleiche 'Nach-Steuer-Rendite' zu erzielen.

Bereits 1989 seien festverzinsliche Wertpapiere an die U verkauft und lt. Auskunft der B mit einem Kredit der RZB refinanziert worden. Dieser Kredit sei rückgeführt und durch den Kredit der Bf übernommen worden.

Betriebsprüfungen bei den Genussrechtsscheinzeichnern hätten ergeben, dass die Genussrechte mit Fixzinsgarantien ausgestattet überdies einen fixen Rücklösungskurs hätten.

Die Betriebsprüfungen hätten die Genussrechte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Beteiligung i.S.d. § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 qualifiziert und Gewinne daraus nicht freigestellt.

Die Bf sei eine Sitzgesellschaft, die über keinerlei Geschäfts- oder Büroräume und kein Personal verfüge. Die Gesellschaft fungiere ausnahmslos als Kreditgeber.

Die BM sei 1995 gegründet worden und verfüge über eine offshore lizenz, mit der Bankgeschäfte nur mit Ausländern abgewickelt werden dürften.

An der Geschäftsadresse Cs (vom 23.9.1995-15.8.1996) sei ein Raum für backoffice-Tätigkeiten zur Verfügung gestanden, der von der Ax. zur Verfügung gestellt worden sei.

Diese stelle ein Treuhandbüro dar, welches bei einigen Gesellschaften der ygruppe Geschäftsführer bzw. Direktoren stelle. Laut Auskunft der Bw. sei dieser Raum ausschließlich der BM zur Verfügung gestanden. Gemäß Kreditvertrag mit der Ix befinde sich jedoch auch der Sitz dieser Gesellschaft an der Adresse.

Für den laufenden Betrieb habe die BM über einen Raum in der Anwaltskanzlei Asa verfügt. Ein Mietvertrag existiere nicht.

Eine kontenmäßige Aufschlüsselung der Jahresabschlüsse habe nicht vorgelegt werden können. Laut Auskunft von Dir. Be (Vorstandsmitglied der Bw.) seien lediglich Journale, auf welchen die Bankbewegungen ersichtlich seien vorhanden. Zwar seien umfangreiche Ausdrucke anderer Bankinstitute vorgelegt worden, mangels Texten sei jedoch keine Zuordnung zu Konten möglich gewesen. Auf nochmalige Aufforderung seien Kontoauszüge der Bx, Bank-X, M-Bank, L-Bank C für die Jahre 1995-1999 vorgelegt worden. Für 1995 sei ein Kontoauszug vorgelegt worden. Per 1996 und 1997 hätten sich bloß Transaktionen i.H.v. einigen hunderttausend Schilling feststellen lassen. Erst in den Folgejahren seien ansteigende Kontobewegungen feststellbar. Fremdgeschäfte seien erst ab 1996 mit steigender Tendenz getätigt worden, wobei Unterlagen zur näheren Zuordnung auf bestimmte Fremdkunden mit Hinweis auf die c Gesetze (Bankgeheimnis) nicht vorgelegt worden seien.

Laut Bp. sei die BM in den ersten Jahren keine Bank iSd allgemeinen Verständnisses. 1996 sei ein Vertrag über das Banklokal samt Personal, Ausstattung und Bankgeschäften abgeschlossen worden. Die Bankgeschäfte hätten im Verlauf zwar zugenommen, sich aber hauptsächlich auf Transaktionen im Unternehmensverbund beschränkt. Dies gehe aus eigenen reports hervor.

Sämtliche Wertpapier- u. Kredittransaktionen sowie der An- und Verkauf von Gesellschaftsanteilen seien bargeldlos abgewickelt worden. Alle Gesellschaften hätten über Konten bei der Bx verfügt. Außerhalb der ygruppe habe kein Geldfluss stattgefunden.

Die Bp. stellte zunächst fest, dass sich aus der Funktionsanalyse die Substanzlosigkeit der

Gesellschaften in J, den Niederlanden und C (bei der BM mit Einschränkungen) ergebe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien daher Einkünfte aus Zinsen (aus Wertpapieren) bei der B gegeben. Diese Betrachtungsweise ergebe sich auch aus der Tatsache, dass die Bf die Wertpapierverkäufe ausschließlich über Kredite finanziert habe. Eine Risikostreuung durch Finanzierung am freien Kapitalmarkt sei nicht feststellbar, die beteiligten Gesellschaften hätten daher auch nicht am allgemeinen Geschäftsrisiko teilgenommen (Finanzierung grundsätzlich im Unternehmensverbund). Die Zwischenschaltung zunächst einer Holding und danach einer 'Bank' sei auf die zwischenzeitliche Einführung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 zurückzuführen. Der inländische Eigentümer der Wertpapiere sei durch eine ausländische Kreditgesellschaft ersetzt worden, die eigenwirtschaftlich funktionslos, über keine wirtschaftliche Substanz verfüge und mittels Gesellschafterdarlehen finanziert worden sei.

Die zwischengeschalteten Domizilgesellschaften hätten keinen geschäftlichen Betrieb unterhalten und deswegen keine Leistung erbringen können (vgl. VwGH 22.3.1995 93/13/0076). Die Gewinne seien deshalb der Bw. (z.T. auch durch Zwischenschaltung der Bw.) als tatsächlicher Trägerin der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (vgl. VwGH v. 10.12.1997, 93/13/0185). Die dargestellte Gestaltung – im ybereich als J Modell benannt – führe lt. Bp. dazu, dass ehemals in Österreich steuerpflichtige Zinserträge aus Wertpapieren der Bx durch steuerfreie Beteiligungserträge bei der Bw. ersetzt werden.

Die Bp. gehe aufgrund der Entwicklung des Gestaltungsmodells im Zeitablauf von einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO aus.

Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1995 bis 2000 wurden der Bw. (von ihr zunächst gemäß § 10 KStG 1988 steuerfrei belassene Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen) als wirtschaftlicher Eigentümerin gemäß § 21 BAO Erträge aus Wertpapieren zugerechnet und Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gemäß § 22 BAO festgestellt.

Die Zurechnungen betrugen für 1995 S 69.000.000,00, 1996 S 71.500.000,00, 1997 S 67.275.000,00, 1998 S 47.750.000,00, 1999 S 37.125.000,00 und 2000 S 39.627.000,00 gesamt S 332.277.000,00.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien folgte der abgabenrechtlichen Qualifikation der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Sachbescheide betreffend der Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 sowie Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000.

Die Bw. brachte mit Eingabe vom 13. August 2002 (unter Nachlieferung der Begründung mit 13. September 2002) Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1995 bis 2000 ein.

Wie in weiterer Folge (siehe unten) dargestellt wird, hat der VwGH mit Erkenntnis vom

17. Dezember 2008 Zl. 2006/13/0028 die hiezu ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde Gz. RV/1248-W/03 vom 30. Dezember 2005 aufgehoben.

Inhalte der Berufung/Berufungsentscheidung/Gegenäußerung/Gegenschrift werden nachfolgend nur insoweit dargestellt, als sie nach Ansicht des UFS für das fortgesetzte Verfahren von Belang sind.

Hinsichtlich des vollständigen Sachverhalts, der Beweismwürdigung und der rechtlichen Beurteilung wird auf die umfangreiche Darstellung in der Berufungsentscheidung des UFS Wien Gz. RV/1248-W/03 vom 30. Dezember 2005 sowie das Erkenntnis des VwGH vom 17. Dezember 2008 Zl. 2006/13/0028 verwiesen.

Die Bp. habe lt. Bw. festgestellt, die B habe mit 1994 die Bf und im Jahr 1995 ihre Beteiligung an der Bf in die Bh als Sacheinlage eingebracht. Die Bw. hätte gemeinsam mit der B die BM gegründet. Diese habe die Erlaubnis, sämtliche Bankgeschäfte mit nicht in C ansässigen Vertragspartnern abwickeln zu dürfen.

Die Bescheidbegründung lasse nicht erkennen, in welcher Form Handlungen der B bzw. der Bx aus der Zeit vor Gründung der Bw. ihre Besteuerung beeinflussen sollten.

Die BM habe seit ihrer Gründung über 2 Bürostandorte verfügt.

- Für backoffice Aktivitäten Räumlichkeiten der Ax, Cs. Dort sei der BM ein ca. 10 m² großer Raum incl. Schreibtisch, Computer und Aktenschrank zur Verfügung gestanden und ihr ein Konferenzraum mit Fax- und Fotokopiermöglichkeiten zugänglich gemacht worden.
- Der laufende Geschäftsbetrieb sei in den Räumen der Rechtsanwaltskanzlei Asa, 2 Vz, abgewickelt worden. Der BM sei ein 15 m² großer Raum incl. Schreibtisch, Computer, Drucker und zwei Aktenschränke zur Verfügung gestanden. Auch dort habe sie die Möglichkeit gehabt, ein Konferenzzimmer samt erforderlicher Infrastruktur zu nutzen.

Ab 18. Juli 1996 sei die BM im Erdgeschoss sowie im 1. Stock an der Adresse Ds untergebracht gewesen.

Aufgrund des kontinuierlichen Geschäftswachstums seien ab 1998 zusätzlich der zweite Stock in obiger Liegenschaft sowie Räumlichkeiten für die Archivierung und das IT-Backup angemietet worden.

Ab 1999 seien auch das 3. Stockwerk in Ds und weitere Räumlichkeiten angemietet worden. Die BM verfüge über gegenwärtig 765 m² Büro- und Geschäftsräumlichkeiten an der Ds sowie über weitere 98 m² Büroräumlichkeiten unter der Adresse Ps.

Aus der Berufungsschrift beigelegten Unterlagen gehe hervor, dass sich der Personalstand der BM kontinuierlich erhöht habe und sie im Frühjahr 2000 über 30 (incl. der von Österreich entsandten) Mitarbeiter verfügte.

Die BM habe Privat- und Firmenkunden eine Reihe von (im einzelnen angeführten) Bankprodukten und –dienstleistungen angeboten.

Im Rahmen eines Kooperationsabkommens mit der L-Bank (C) plc sei im Erdgeschoss der Büro- und Geschäftsräumlichkeiten in Ds ein Schalterbetrieb unterhalten worden.

Die BM habe in den Jahren 1995 bis 2000 eine Reihe (näher dargestellter) Funktionen ausgeübt.

Die Bp habe die Feststellung getroffen, dass in den ersten beiden Jahren nach der Gründung (Herbst 1995) nur einige Transaktionen feststellbar gewesen seien. Ab 1996 seien laut Bp. Fremdgeschäfte (non-group) vorgelegen, die in den Folgejahren tendenziell angestiegen seien. Mangels Offenlegung der Identität der Bankkunden habe nicht festgestellt werden können, um welche Kunden es sich gehandelt habe.

Die Bp. habe daraus den Schluss gezogen, dass in den ersten Jahren keine Bank nach allgemeinem Verständnis vorliege.

Diese Feststellung entspreche nicht den dargestellten Tatsachen und berücksichtige nicht das Vorbringen der Bw. über die Ausstattung der Gesellschaft mit Personal- und Sachmitteln.

Für den Bereich des § 10 Abs. 3 KStG sei für die Beurteilung, ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliege, ausschließlich österreichisches Recht (§ 1 BWG, BGBl. 532/1993) maßgeblich. Die BM sei aufgrund ihrer sachlichen wie auch personellen Ausstattung in der Lage, Bankgeschäfte ohne Mitwirkung anderer auszuführen (vgl. KStR 2001, Rz. 586). Nach Beurteilung der Auslegung des § 10 Abs. 3 KStG 1988, sei unter Berücksichtigung einer Aufbauphase vom Vorliegen einer Bank auszugehen.

Gemäß § 2 Z 3 der VO zu § 10 Abs. 3 KStG 1988 stelle das Unterhalten eines Bankbetriebes keine Tätigkeit dar, die zu schädlichen Passiveinkünften führe.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 18.3.1997 Zl. 96/14/0045 erkannt: 'Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des StPfl. zur Aufnahme derwerbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der StPfl. zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass aufgrund der bereits gesetzten Handlungen des StPfl. die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist.'

Die §§ 21-23 EStG 1988 würden für das Vorliegen eines Betriebes eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, erfordern. Gemäß BFH Urteil 29.8.1984, I R 68/91, BStBl 1985 II, 21, müsse der Geschäftsbetrieb auf einen Wechsel bei den Kunden angelegt sein, eine Beschränkung auf Dienstleistungen innerhalb eines Konzerns reiche für das Erfordernis der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht aus. Der Aufbau einer Bankpräsenz im Mittelmeerraum durch Gründung einer Bank in C sei von

Anbeginn beabsichtigt gewesen und dokumentiere sich in der Tatsache, dass sofort die Erteilung einer Banklizenz beantragt worden sei.

Die erste Zeit sei vom Aufbau der Infrastruktur, dem knüpfen erster Kontakte sowie der Anwerbung geeigneter Mitarbeiter gekennzeichnet gewesen.

Die Tätigkeit der BM sei von vornherein nicht auf solche ausschließlich im Unternehmensverbund angelegt gewesen. Dies zeige sich auch in der Entwicklung der Geschäfte im Zeitablauf. Nach einer Anlauf- und Aufbauphase sei es zu einem massiven Auftreten auf dem Markt gekommen. Aus von der Bw. vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass die Bank ihre Dienstleistungen in der Öffentlichkeit beworben und einem unbestimmten Personenkreis im Rahmen ihrer Lizenz angeboten habe.

Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 würde die Erzielung passiver Einkünfte bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen nicht zur Zurechnung der Einkünfte an eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft führen, weil sonst der normierte Methodenwechsel sinnlos sei. Auch wenn keine Bank im 'herkömmlichen Sinn' vorliege, sei daher zu erschließen, dass sich daraus keine Zurechnung der Einkünfte an den inländischen Gesellschafter ableiten lasse.

Es sei nicht erkennbar, weswegen die Zurechnung der Einkünfte bis 2000 aus Überlegungen betreffend Vorliegen einer 'Domizilgesellschaft' abgeleitet werde. Dies widerspreche den gegebenen Auskünften, den vorgelegten Unterlagen sowie teilweise auch den eigenen Feststellungen der Bp. Eine Begründung fehle.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei eine Briefkastengesellschaft ein Unternehmen ohne Betrieb, die deshalb keine Leistung erbringen könne (VwGH v. 22.3.1995, 93/13/0076).

Einkünfte seien 'den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit' zuzurechnen (VwGH v. 10.12.1997, 93/13/0185). Dies gelte sowohl für ausländische Tochtergesellschaften wie für inländische Gesellschafter.

Die BM verfüge im Gegensatz zur Bw. über ausreichende Infrastruktur zur Leistungserbringung. Es sei nicht erkennbar, weshalb die vergleichsweise funktionslosere Bw. den Einkünfteerzielungstatbestand verwirklichen solle.

Die Behörde begründe nicht, weshalb sie gerade den von ihr in der Niederschrift dargelegten Sachverhalt trotz gegenteiligen begründeten Vorbringens der Bw. (Banklokal, Personal, Ausstattung, Bankgeschäfte) als gegeben annehme.

Auch der Versuch, den Bescheid mit dem Vorliegen eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes iSd § 22 BAO zu begründen, sei zum Scheitern verurteilt. Die 'Auslagerung' des Wertpapierbestandes sei überwiegend aus außersteuerlichen Gründen vorgenommen worden. Eine ungewöhnliche Gestaltung sei kein Missbrauch iSd § 22 BAO. Ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 22 BAO auch im internationalen Steuerrecht einsetzbar sei, werde unterschiedlich beurteilt (mit Verweis auf

diverse Literaturstellen).

Kein Missbrauch liege jedenfalls vor, wenn ein österreichischer Abgabepflichtiger den Umstand ausnütze, dass ein DBA-Partnerstaat ein ihm völkerrechtlich zustehendes Besteuerungsrecht, auf das Österreich im DBA verzichtet habe – nicht wahrnehme. Loukota (ÖStZ 1995, 251,253) spreche in diesem Zusammenhang von Abkommensmissbrauch im Gegensatz zum Missbrauch im engeren Sinn gemäß § 22 BAO.

Die Betriebsprüfung nahm zu obigen Ausführungen Stellung.

Die BM habe nur über eine Offshore-Banklizenz und kein Personal verfügt. Sie habe im BP-Verfahren lediglich Bestätigungen eines Rechtsanwaltes bzw. eines Treuhandbüros über die unentgeltliche Nutzung von Schreibtischen und Ausstattung vorgelegt. Bankräume seien 1995 und 1996 nach dem Verständnis der Bp. auch nicht erforderlich gewesen, nachdem sich die Geschäftstätigkeit während dieses Zeitraumes auf den Ankauf und das Halten von Wertpapieren beschränkt habe. Gegenteilige Behauptungen hätten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden können und ließen sich auch aus der Buchhaltung nicht ableiten. Laut Bp. läge in den Anfangsjahren eine funktionslose bzw. funktionsschwache (Basis)Gesellschaft vor, deren einzige Tätigkeit sich auf den (konzerninternen) Kauf und das Verwalten 'der Wertpapiere' beschränken würde. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei (iSd BFH v. 29.8.1994, I R 68/81, BStBl 1985 II, 21) nicht gegeben, da die Gesellschaft nur 'diese eine Dienstleistung' und diese überdies nur im Konzern erbringe. In weiterer Folge sei unabhängig vom ursprünglichen Gründungssinn und –zweck eine 'tatsächliche' Bank entstanden. Dies gehe aus der Bp. bzw. im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen (überwiegend) des Jahres 1999 hervor. Ähnliches hätte für 1995 und 1996 nicht nachgewiesen werden können. Aus einem konzerninternen Schreiben (vom September 1995 der Iv an die y) werde der Tätigkeitsbereich der BM mit dem Ankauf mündelsicherer Wertpapiere umschrieben. Gemäß financial Statement der BM zum 31.12.1998 werde das Geschäftsfeld mit 'In the course of its operations, the Bank conducts business with the parent company and other companies within the group' umschrieben.

Die Anfangsphase (1995,1996) könne nicht als Vorbereitungsphase iSd Ausführungen der Berufungsschrift angesehen werden, der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme einerwerbenden Tätigkeit sei nicht durch entsprechende Handlungen dokumentiert (VwGH 18.3.1997, 96/14/0045). Die Bp. gehe somit davon aus, dass die Vorbereitungs-handlungen der 'Bank' erst ab 1998 beginnen würden.

Die Berufungsschrift gehe auch insoweit ins Leere, als sie vermeine, die Bp. habe die Einkünfte der BM der Bw. zugerechnet, weil sie in der BM keine Bank erblickt habe. Richtig sei, dass die Zurechnung (wie in der Niederschrift ausgeführt) der Bw. bzw. der B als wirtschaftlichen Eigentümer der Wertpapiere erfolgt sei. Diese Rechtsansicht werde auch vom BMF vertreten

(EAS 2137 v. 5.11.2002).

Gesellschafter der Bi (Kreditnehmer nach Rückführung des Kredites zwischen der Bf und der U) seien die BM bzw. die Ax. Bei der Ax handle es sich um eine Treuhandgesellschaft, die für Offshore Gesellschaften tätig sei. Die Ax übe Buchhaltungs- und Steuerberatungstätigkeiten (auf Grund von Instruktionen der BM) für diese aus, diese Gesellschaft habe auch die Nutzung eines Büroraumes durch die BM bestätigt. Die unentgeltliche Nutzung von Büroraum sowohl bei der Ax wie auch bei der Rechtsanwaltskanzlei Asa entspreche nicht den wirtschaftlichen Usancen.

Die beschriebene personelle Verflechtung sowie der Geschäftsumfang ließen im Hinblick auf die Judikatur des VwGH v. 10.12.1997, 93/13/0185 hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte an die tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit den Schluss zu, die in Frage stehenden Wertpapiererträge als Einkünfte der Bw. (bzw. der B) zu erfassen, kämen die ausländischen Gesellschaften doch mangels Leistungserbringung nicht als Träger der Erwerbstätigkeit in Frage. Für die Zurechnung der Wertpapiere ändere es auch nichts, dass die BM gegen Ende der 90er Jahre einen Bankbetrieb angestrebt habe. Die Ausschüttungen der BM seien der Bw. sowie der B anteilig zuzurechnen.

Die Ausführungen der Berufungsschrift hätten das Ergebnis des Bp-Verfahrens nicht entkräften können.

Die Bw. replizierte mit Gegenäußerung (Ergänzungsschreiben vom 23. Juni 2003) auf die Stellungnahme der Bp.

Die Begründung der Sachbescheide gehe von einer Zurechnung der Einkünfte der BM an die Bw. aus. Aus den angeführten Sachverhaltselementen sei eine Einkünftezurechnung an die Bw. insbesondere unter Beachtung der Rechtsprechung des VwGH nicht erklärbar.

Die von der Bp. getroffene Feststellung, dass es sich bei der BM um eine funktionslose Briefkastengesellschaft handle, sei nicht gerechtfertigt.

Die Annahme der Bp. dass die BM über keinen Geschäftsbetrieb verfüge, widerspreche dem Vorbringen des Steuerpflichtigen. Die Bp. müsse darlegen, auf Grund welcher Umstände sie trotz Unterlagen zum Ergebnis komme, dass es sich bei der BM über eine Briefkastengesellschaft handle.

Zur Ergänzung des Sachverhalts werden an dieser Stelle die Ausführungen des UFS zum C-Modell dargestellt, nachdem die Ausschüttungen der BM an die Bw. eine Befassung mit den gesamten von ihr erzielten Erträgen notwendig macht (der Exkurs zum C Modell im Rahmen der Berufungsentscheidung Gz. RV/1248-W/03 wurde dabei weitgehend unverändert übernommen).

Maßgeblich an der Gestaltung des C-Modells beteiligt waren die II eine 100%ige Tochter der Bx sowie die Iv, die ihrerseits zu 49% im Eigentum der II stand.

Gesellschaftsrechtlich wurde das J Modell mit dem C Modell über die Bw. verbunden, an der die B einen Anteil von 67% und die Iv einen Anteil von 33% hält.

Gemäß Modelldarstellung begab die Iv Genussrechte, die von lokalen y gezeichnet wurden. Das Genussrechtskapital wurde einer c Gesellschaft (Ix) als Aktienkapital zur Verfügung gestellt, die ihrerseits das Kapital dazu verwendete, Kredite an Tochtergesellschaften der Il, die im Immobiliengeschäft tätig sind, zu vergeben.

Wie das Prospekt weiter ausführt, ist der Zinsertrag, den die c. Gesellschaft erwirtschaftet, in C steuerfrei und kann gemäß § 10 Abs. 2 KStG steuerfrei an die Iv ausgeschüttet werden, wo sie wie beim J Modell an die Genussrechtsschein-Inhaber (KESt-Abzug mit Anrechnung) weitergeschüttet wird. Wörtlich wird in der Modelldarstellung angeführt: 'Der Zinsertrag, den die c. Gesellschaft daraus erwirtschaftet, ist in C steuerfrei. Dieser Gewinn kann gemäß § 10 Abs. 2 KStG (internationale Schachtelbeteiligung) steuerfrei an die Iv ausgeschüttet werden.' Bei Vergabe von Krediten auf direktem Weg über die y bzw. die Il lägen bei ihr steuerpflichtige Einkünfte vor.

Die Ausführungen zur Steuervermeidung durch Ausnutzung internationaler Doppelbesteuerungsabkommen (s. oben) gelten hier gleichermaßen.

Die Iv erhöhte mit Hilfe des von ihr aufgenommenen Genussrechtskapitals sowie des Zuschusses der Bx auf die Genussrechte ihre Beteiligung an der Ix per 1.5.1995 von S 100.000,00 auf S 406.000.000,00 um S 405.900.000,00.

Sie tauschte in der Folge ihren Beteiligungsansatz an der Ix durch jenen an der M (Erwerb eines Anteils von 33% von der Bw. per 29. September 1995).

Gleichzeitig (28. September 1995) wurde ein Darlehensvertrag zwischen der BM., C und der Ix über S 405.900.000,00 abgeschlossen.

Diese Vorgangsweise 'infolge der geänderten Rechtslage' wurde den y bereits zuvor mit Schreiben vom 8. September 1995 zur Kenntnis gebracht.

Die belangte Behörde ging im Rahmen ihrer Berufungsentscheidung den Ausführungen der Bp. grundsätzlich folgend vom Vorliegen eines Missbrauches iSd § 22 BAO aus, wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 2005, RV/1248-W/03 hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1996 ab und gab der Berufung hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 teilweise Folge, wogegen die Bw. Beschwerde erhob.

Dabei ging der UFS davon aus, dass die Gestaltung des im y -Bereich als J-Modell benannten Konstruktes dazu führe, dass ehemals in Österreich steuerpflichtige Zinserträge aus Wertpapieren der Bx durch steuerfreie Beteiligungserträge bei der Bw. ersetzt werden. Zur Frage, ob die BM einen steuerlich unbedenklichen Bankbetrieb unterhalte der zur unveränderten Zurechnung der dort erwirtschafteten Erträge an sie führe, legte der UFS seine Ansicht dar, wonach die BM zunächst mit dem alleinigen Zweck der Übernahme von

Funktionen im Rahmen der beiden Modelle (J-Modell bzw. C-Modell) errichtet worden sei und an keinen darüber hinaus gehenden Bankbetrieb gedacht war.

Andererseits lasse die Entwicklung der BM., C erkennen, dass im Laufe der Zeit ein Bankbetrieb mit dem erforderlichen Personal- und Sachressourcen aufgebaut worden sei. Die Bw. verfüge aus Sicht des UFS via BM., C über eine sich im Prüfungszeitraum entwickelnde, steuerlich unbedenkliche dem Bankbetrieb zuzurechnende sowie eine unter abgabenrechtlichen Rechtsmissbrauch fallende, aus ihrer Teilnahme am J- sowie C-Modell begründete Sphäre.

Dem Grunde nach steuerlich unbedenkliche Geschäfte wurden der BM zugerechnet.

Die teilweise Stattgabe der Jahre 1997 bis 2000 erfolgte, nachdem die belangte Behörde (trotz Unkenntnis der Identität der Bankkunden) davon ausging, dass die BM ab dem Jahr 1997 mit einem 'regulären' Bankbetrieb begann den sie in der Folge erweiterte.

In der Beschwerdeschrift wird dargelegt, dass der Beschwerdeführerin weder unmittelbar noch mittelbar wirtschaftliche Vorteile aus der vorliegenden Gestaltung zugekommen seien. Dass die Bw. von diesem Umstand möglicherweise Kenntnis hatte bedeute noch keine maßgebliche Mitwirkung bei der Willensbildung in Bezug auf das als missbräuchlich angenommene Verhalten. Wenn die belangte Behörde offensichtlich davon ausgehe, eine angemessene Gestaltung liege darin, dass die Bw. einen Wertpapierbestand erwerbe so sei dem entgegenzuhalten, dass eine Begründung dafür fehle, dass dies den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen wäre, zumal die Bw. in die Übertragung der Wertpapiere in keiner Weise involviert gewesen sei. Die Behörde habe vielmehr darzulegen, welche Umstände sie dem von ihr angenommenen Sachverhalt zu Grunde lege.

Zum C-Modell führt die Bw. aus, dass auch bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung bei der Bw. keine Steuer angefallen wäre und ihr derartige Steuerfolgen infolge Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung nicht zugerechnet werden könnten.

Wenn bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung bei der Bw. steuerpflichtige Einkünfte vorliegen würden, sei es von der Rechtsfolgenanordnung des § 22 Abs. 2 BAO nicht gedeckt, bei der Bw. steuerpflichtige Zinserträge anzunehmen. Erforderlich sei, dass die Bw. die Willensbildung hinsichtlich der Ausgestaltung der allfällig missbräuchlichen Vorgehensweise zumindest mitbestimmt und infolge der gesellschaftsrechtlichen Einflussnahme die Missbrauchsabsicht zu verantworten habe. Der Bw. seien weder unmittelbar noch mittelbar wirtschaftliche Vorteile aus der vorliegenden Gestaltung zugekommen.

Zum Zeitpunkt des Tausches der Beteiligung der Bw. an der Bw. gegen eine Beteiligung an der Bw. sei dieses Verhalten ohne jede Mitwirkung der Bw. bereits gesetzt worden.

Weiters wurden in der Beschwerdeschrift vor dem VfGH erstmals Überlegungen der Bw. zur

Kapitalverkehrsfreiheit angestellt.

Der VwGH hat diesen Einwendungen zum EU-Recht eine Absage erteilt (siehe unten).

„Den gemeinschaftsrechtlichen Einwänden der Beschwerdeführerin zur Kapitalverkehrsfreiheit ist entgegenzuhalten, dass bei den gegebenen Beteiligungsverhältnissen die Niederlassungsfreiheit (und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit) in Betracht kam (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2007/14/0029, und die dort erwähnte Rechtsprechung des EuGH sowie das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2008 in der Rs C-284/06 (Burda GmbH)). Auf die Niederlassungsfreiheit konnte sich die Beschwerdeführerin aus den im erwähnten Erkenntnis vom 24. Juli 2007 genannten Gründen, auf welche gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, nicht mit Erfolg berufen.“

Auf diesbezügliche Argumente der Bw. war infolgedessen nicht näher einzugehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, Zl. 2006/13/0028 über die Beschwerde der Bw. gegen die o.a. Berufungsentscheidung betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 2000 entschieden und den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Gemäß § 42 Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

Somit ist die genannte Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 2005, RV/1248-W/03 aus dem Rechtsbestand getreten.

Über die Berufung vom 13. August 2002 gegen die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 2000 ist daher neuerlich zu entscheiden.

Die Aufhebung der Berufungsentscheidung erfolgte unter Hinweis darauf, dass bei Vorliegen eines von der Behörde angenommenen Missbrauches im Zusammenhang mit der BM darzulegen sei, welche konkrete rechtliche Gestaltung sie im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO als den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen erachte.

Diese Notwendigkeit bestehe umso mehr, als Ausschüttungen der BM schon ab 1995 zu beurteilen seien, die Bw. erst 1995 gegründet worden sei und dem Betrieb des ‚J – Modells‘ bzw. des ‚C – Modells‘ in ihrer ursprünglichen Form zeitlich nachfolge.

Die Bw. wurde in der Folge mit Schreiben vom 29. Mai 2009 aufgefordert, weitere Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen.

Es sei darzulegen, aus welchem Grund das C Modell mit dem J Modell gesellschaftlich verbunden wurde.

Hinsichtlich des C Modells sei näher zu erläutern, weshalb der Beteiligungsansatz der Iv an der Bw. neben dem Nennbetrag i.H.v. S 165.000,00 einen Gesellschafterzuschuss von

S 405.900.000,00 somit gesamt S 406.065.000,00 betrage, wohingegen sich in den Bilanzen der Bw. kein derartiger Gesellschafterzuschuss finde.

Weiters sei die Frage zu beantworten, in welcher Form die Bw. den Gesellschafterzuschuss an die BM weitergeleitet habe, nachdem der Behörde ein ‚loan agreement‘ vom 28. September 1995 vorliege, nach dem die BM der Ix ein Darlehen über S 405.900.000,00 gewähre.

Mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2009 beantwortete die Bw. den Vorhalt wie folgt:

Die X Gruppe sei zum Zeitpunkt der Gründung der Bw. über die Ix, einer Enkelgesellschaft der II in C vertreten gewesen. Nach Gründung der BM habe es sich betriebswirtschaftlich als zweckmäßig erwiesen, sämtliche Leasingfinanzierungs- und Bankaktivitäten vor Ort in einem Bankinstitut zu bündeln und diesem somit auch die Finanzierungsaktivitäten der Ix zu übertragen.

Die Ix sei zunächst mit dem Emissionserlös der Genussrechte der Iv ausgestattet worden. Bei der Ix habe eine Kapitalherabsetzung stattgefunden (S 405.900.000,00). Die freiwerdenden Mittel seien der BM als Großmutterzuschuss gewährt worden. Ein entsprechender Überweisungsauftrag mit Überweisung vom 29. September 1995 wurde vorgelegt. Die BM habe ihrerseits der Ix einen entsprechenden Kredit eingeräumt. Die Bw. habe zu keinem Zeitpunkt über Mittel verfügt, um an Kunden der Ix Kredite zu gewähren. Die Bw. habe keinerlei Funktion im Zusammenhang mit der Ix bzw. der Kreditvergabe der BM an die Ix. Grund für den Erwerb der Anteile der Bw. durch die Iv sollte die Zusammenführung der bankgeschäftlichen Aktivitäten in C sein.

Zur (fehlenden) Bilanzierung des Zuschusses bei der Bw. wurde dargelegt, dass man von einem Bilanzierungswahlrecht ausgegangen sei.

Der Erfolg einer allfällig missbräuchlichen Gestaltung bei der Bw. sei unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 2. August 2000 Zl. 98/13/0152 nicht zu rechtfertigen, wonach zwar die Rechtsfolgen der Missbrauchsabsicht bei einem anderen Rechtssubjekt eintreten könnten als dem, das in Missbrauchsabsicht gehandelt habe. Zusätzlich müsse der wirtschaftliche Vorteil aus der Gestaltung bei demjenigen eintreten, bei dem auch die entsprechende Willensbildung erfolgt sei.

Die Bw. habe keinerlei Funktion erfüllt, die bezogenen Dividenden seien sofort in vollem Umfang weitergeschüttet worden. Der von der Iv gewährte Gesellschafterzuschuss könne der M nicht zugerechnet werden.

Zu der im Vorhalt vertretenen Ansicht des UFS, wonach die als angemessen erachtete rechtliche Gestaltung in einer direkten Darlehens- oder Kreditvergabe bzw. dem Erwerb der Wertpapiere durch die B beruhe wurde dargelegt, dass die M zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht existiert und im Modell keinerlei Funktion erfüllt habe, die eine Zurechnung der Erträge rechtfertigen würde.

Abweichende Gewinnausschüttungen seien gesellschaftsvertraglich möglich gewesen und sollten dazu dienen, durch Steigerung der Dividendenrendite die Attraktivität des Erwerbs von Anteilen (Genussrechten) zu erhöhen.

Letztlich wurde darauf hingewiesen, dass nach der Berechnung im Rahmen der aufgehobenen Berufungsentscheidung Gz. RV/1248-W/03 nur 50% der ‚unbedenklichen Erträge‘ abgezogen und dem Gesamtergebnis gegenübergestellt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 10 KStG idF BGBl. Nr. 681/1994 lautet:

"(2) Von der Körperschaftsteuer sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit:

1. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt sind

a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

b) an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S 6) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen...."

Gemäß § 6 Abs. 1 GewStG 1953 ist der Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach dem Einkommensteuergesetz 1988 oder nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

§ 21 BAO lautet:

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO schließlich kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden, wobei nach § 22 Abs. 2 BAO, wenn ein Missbrauch im Sinne des ersten Absatzes dieser Gesetzesbestimmung vorliegt, die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 119 (1) BAO lautet:

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Im Erkenntnis vom 17. Dezember 2008 Zl. 2006/13/0028 verweist der VwGH darauf, die belangte Behörde habe in Bezug auf die BM darzulegen, welche konkrete rechtliche Gestaltung sie im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO als den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen erachte. Dies unter besonderer Beachtung der Tatsache, dass die Bw. erst 1995 gegründet worden sei und seine Entstehung damit dem Betrieb des ‚J-Modells‘ wie des ‚C-Modells‘ zeitlich nachfolge.

Die Tatsache, dass die beiden Modelle zunächst getrennt voneinander existierten und erst nach Gründung der Bw. gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden wurden führte dazu, dass im Falle des J Modells ein Teil bzw. beim C Modell der gesamte daraus resultierende, von der BM im Rahmen der als missbräuchlich gestaltet angenommenen Modelle erwirtschaftete Gewinn über die Bw. in Anwendung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 steuerfrei in das Inland geschüttet wurde.

Laut Bw. habe es sich nach Gründung der BM als betriebswirtschaftlich zweckmäßig erwiesen, sämtliche Leasingfinanzierungs- und Bankaktivitäten vor Ort in einem Bankinstitut zu bündeln und diesem somit auch die Finanzierungsaktivitäten der Ix zu übertragen.

Die belangte Behörde hat bereits im Rahmen ihrer Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 2005 Gz. RV/1248-W/03 aus dort näher bezeichneten Aussagen in Verbindung mit der Feststellung der Bp. dass die BM zunächst mit je einem in einem Treuhandbüro und einer Anwaltskanzlei gelegenen Zimmer keine für einen Bankbetrieb notwendige Infrastruktur besaß dargetan, dass die BM zu dem alleinigen Zweck der Übernahme der Funktionen im Rahmen der beiden Modelle errichtet wurde und an keinen darüber hinaus gehenden Bankbetrieb

gedacht war. Die von der belangten Behörde angenommene Aufnahme unbedenklicher Geschäftsaktivitäten durch die BM ab 1997 folgt zeitlich der Zusammenführung beider Modelle mittels der Bw. jedenfalls nach.

Weitergehende betriebswirtschaftliche Gründe für die Änderung der Struktur des C-Modells die eine Einschaltung der BM erforderlich gemacht hätten, sind dem Senat nicht erkennbar. Nach Ansicht des UFS stand bei der Gründung der BM, wie bereits im Rahmen der behobenen Berufungsentscheidung dargestellt im Vordergrund, dass im Falle des Unterhalts eines Bankinstitutes aufgrund der zu § 10 Abs. 3 KStG 1988 per 1995 erlassenen VO (§ 2 Z 3 lit a VO BGBl 1995/57) keinesfalls Missbrauch vorliegt.

In der bezug habenden Aufsichtsratssitzung der B vom 23. Mai 1995 wird u.a. ausgeführt: „Mi ergänzt, dass gemeinsam mit der ICL (C Modell) eine Lösung gefunden werden soll und fragt, ob die Variante einer gemeinsamen Bank mit der Ersten noch diskutiert wird. W verneint dies. Eine gemeinsame Bank wäre nicht vorteilhaft, weil auf C Dividenden nur entsprechend der Kapitalbeteiligung ausgezahlt werden sollen. H fragt nach der weiteren Vorgehensweise.

W teilt mit, dass eine off-shore Bank gemeinsam von der B und der II gegründet wird, über die das J Modell (S 1,9 Mrd) und das C Modell (S 400 Mio) abgewickelt werden sollen. Die Steuerbelastung beträgt 5%. Auf Anfrage von H teilt W mit, daß das internationale Schachtelprivileg (§ 10 KStG) auf ausländische Banken anwendbar ist.’

Daraus ergibt sich, dass nicht betriebswirtschaftliche Überlegungen für die Zusammenführung der Modelle maßgeblich waren sondern die ungehinderte Ausschüttung von Erträgen unter Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs.

Die an die Bw. ausgeschütteten Erträge stammen in den Jahren bis incl. 1996 ausschließlich aus

- a) Erträgen von Wertpapieren des J Modells;
- b) Erträgen aus der Vergabe eines Kredites i.H.v. S 405.900.000,00 an die Ix im Rahmen des C Modells.

Eine genaue Aufteilung der von der BM ausgeschütteten Gewinne in solche die wirtschaftlich betrachtet der B bzw. der Iv zustehen, erfolgte nicht. Die Ausschüttungen orientierten sich weitgehend am Stammeinlagenverhältnis.

Die Bw. führt im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 9. Oktober 2009 aus, abweichende Gewinnausschüttungen sollten es erforderlichenfalls ermöglichen, „im Zeitablauf einen unterschiedlichen Kapitalbedarf der Gesellschafter der Bw. zur Befriedigung der Renditevorstellungen der Gesellschafter und Genussscheininhaber zu bedienen’.

Diese Darstellung ist nicht glaubhaft, würde doch mit einer Bevorzugung eines der Gesellschafter (B oder Iv) im gleichen Ausmaß eine Benachteiligung des anderen Gesellschafters

einhergehen. Die Bw. bringt mit ihren eingestandenen Bemühungen, im Durchschnitt der Jahre die Abweichung vom Stammeinlagenverhältnis möglichst gering zu halten vielmehr zum Ausdruck, dass beide Gesellschafter der Bw. nicht vom durchgerechneten Ergebnis der jeweiligen Erträge (Wertpapiere, Zinsen) ausgehen sondern dieselben im gesellschaftsrechtlich gebotenem Verhältnis lukrieren sollten. Insoweit ist auch eine einheitliche Betrachtung und Behandlung der ausgeschütteten Schachtelerträge geboten. Wenn die Bw. zudem darlegt, dass sie an einer ‚allenfalls missbräuchlichen Gestaltung‘ durch ‚eine andere Gesellschaft‘ (gemeint ist die B) auch in diesem Zusammenhang nicht beteiligt gewesen sei und daraus weder direkt noch indirekt Vorteile gezogen habe ist darauf zu erwidern, dass sich die Bw. schon durch (vollständige) Weiterleitung der aus C stammenden Gewinnausschüttungen an der Gestaltung der Modelle beteiligt hat.

C Modell

Die Bw. führte im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 9. Oktober 2009 aus, die Iv habe an die BM einen Großmutterzuschuss geleistet, der ausschließlich der Weiterführung der Verhältnisse der bereits vor der Gründung der Bw. bestehenden Finanzierungsverhältnisse gedient habe.

Im Rahmen des ‚ursprünglichen‘ C Modells begab die Iv Genussrechtsscheine an lokale y. Das Genussrechtskapital wurde einer c Gesellschaft (Ix) als Aktienkapital zur Verfügung gestellt, die ihrerseits das Kapital dazu verwendete, Kredite an Tochtergesellschaften der II, einer weiteren inländischen Gesellschaft im Konzernverbund zu vergeben.

Eine nach Ansicht des UFS angemessene rechtliche und wirtschaftliche Gestaltung läge darin, dass die Iv das von ihr aufgenommene Kapital unmittelbar zur Gewährung von Krediten an Tochtergesellschaften der II vergeben hätte (vgl. auch VwGH 2006/13/0032 vom 1. Oktober 2008).

Das oben beschriebene C Modell erfuhr mit Herabsetzung des Kapitals der Ix eine strukturelle Änderung. Das freiwerdende Kapital wurde laut Bw. der BM in Form eines Großmutterzuschusses zur Verfügung gestellt.

Bei der zwischengeschalteten M wurde der Zuschuss nicht aktiviert und ist in den Jahresabschlüssen nicht ersichtlich.

Die Bw. verweist hiezu auf ihr handelsrechtliches Bilanzierungswahlrecht eines Großmutterzuschusses (Lechner, WBI 1987, 35).

Der VwGH hat demgegenüber u.a. in seinem Erkenntnis vom 18. April 2007, Zl. 2003/13/0053 ausgeführt: ‚Aus dieser Wiedergabe aus dem Vorerkenntnis (Anm. VwGH v. 28. November 2001, Zl. 99/13/025) ergibt sich, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem in rechtlicher Hinsicht der Ansicht folgte, dass auch im Falle eines Großmutterzuschusses ... eine Durchaktivierung dahingehend zu erfolgen habe, dass ein solcher Zuschuss auch bei der Mutterge-

sellschaft ... zu nachträglichen Anschaffungskosten (in voller Höhe) in Bezug auf ihre Beteiligung ...führe.'

Gemäß VwGH Erkenntnis 2003/13/0053 vom 18. April 2007 ist ,die Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft durch den Gesellschafter grundsätzlich als Einlage anzusehen, die beim Gesellschafter als eine Form der Verwendung seines Einkommens zunächst steuerneutral ist und im Falle der Zugehörigkeit der Gesellschaftsbeteiligung zu einem Betriebsvermögen im Wert dieser Beteiligung aktiviert ausgewiesen werden muss. Die Leistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft sind daher als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu behandeln (vgl. das hg Erkenntnis vom 29. April 1992, ZI 90/13/0228 mWH).'
Durch die Weiterleitung des Großmutterzuschusses an die BM beteiligte sich die Bw. an der Umgestaltung des C Modells.

In einem ähnlich gelagerten Fall (vgl. VwGH ZI. 2007/14/0029 vom 24.7.2007) hat eine Großmuttergesellschaft (eine österreichische Bank) über ihre Tochter, eine österreichische V.AG einen Großmutterzuschuss an eine in L. (und danach in J) beheimatete Gesellschaft geleistet und in der Folge ihre Beteiligung an der V.AG an Anleger veräußert. Die aus dem Zuschuss resultierenden Erträge wurden bei den neuen Gesellschaftern als steuerfreie Ausschüttungen lukriert (vgl. Florian Brugger, Einkünftezurechnung und § 22 BAO, SWI 2008 24). Zur Zurechnung der resultierenden Erträge an die Tochtergesellschaft erläuterte Nikolaus Zorn ,Im hier zu besprechenden Fall ist das Kapital als Großmutterzuschuss, also gedanklich in zwei Stufen, geflossen: von der österreichischen Bank an die V.AG und von dieser Gesellschaft an die B.AG L.. Bis zur V.AG hat der VwGH die Gestaltung anerkannt. Schließlich sind die Aktien an der V.AG nach der Zuschussleistung, also werterhöht um den Zuschuss, an die Anleger weiterkauft worden. Die Bank konnte nach Leistung ihres Zuschusses die Aktien um einen entsprechend höheren Preis an die Anleger weiterverkaufen. Lediglich die Weiterleitung des Zuschusses an die B.AG L. wurde, weil wirtschaftlich nicht erklärbar, nicht anerkannt.'
Auch im vorliegenden Fall konnte die Bw. die Ausschüttungen an sie nur infolge Weiterleitung des Zuschusses an die BM lukrieren.

Die Bw. hat im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung auf die Entscheidung des VwGH vom 2.8.2000 ZI. 98/13/0152 verwiesen, wonach die Rechtsfolgen der Missbrauchsabsicht unter der Voraussetzung bei einem anderen Rechtssubjekt eintreten als bei dem, das in Missbrauchsabsicht gehandelt hat, dass die Willensbildung durch ihre (mittelbaren) Gesellschafter erfolgt.

In dem angeführten Erkenntnis wurden die in Missbrauchsabsicht erzielten Erträge im Konzernverbund nach einem Großmutterzuschuss durch die Behörde bei der (inländischen) Muttergesellschaft steuerlich erfasst.

Nach Ansicht der Bw. ist dazu erforderlich, dass die Muttergesellschaft die Willensbildung

hinsichtlich der Ausgestaltung der missbräuchlichen Vorgangsweise zumindest mitbestimmt und auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten habe.

In der SWI 2009 S 397 ‚Christian Massoner; Missbräuchliche Veranlagung von Konzerngeldern in einer Guernsey-Gesellschaft‘ wurde im Rahmen der SWI Jahrestagung auf dieses VwGH-Erkenntnis näher eingegangen. Laut Roland Rief seien für die Zurechnung der Einkünfte bei der Muttergesellschaft zwei Argumente ausschlaggebend gewesen. Einerseits die dokumentierte Absicht zur Konzentration von Investitionen des Konzerns bei der Mutter, andererseits sei der Muttergesellschaft durch das Durchbuchen Vermögen zugeführt worden. Zur Frage, ob auch die bloße Durchbuchung für die Einkünftezurechnung maßgeblich gewesen wäre, führte Nikolaus Zorn aus, dass Großmütterzuschüsse in der Zwischenstufe als Vermögen der Muttergesellschaft betrachtet werden können. Im konkreten Fall habe sich die Frage gestellt, ob der Vorgang rein steuerlich motiviert gewesen sei oder ob es einen wirtschaftlichen Hintergrund für die gewählte Konstruktion gegeben hätte.

‚Da Vermögensverschiebungen zwischen zwei inländischen Gesellschaften in der Regel nicht ausschließlich Zwecken der Steuervermeidung dienen und dafür auch im konkreten Fall kein Anhaltspunkt besteht, war die Vermögensübertragung von der Großmutter auf die Muttergesellschaft anzuerkennen. Vor diesem Hintergrund wäre der Fall wohl auch *ohne* Investitionsabsicht auf der Ebene der L-AG (Anm.: der Muttergesellschaft) *gleich* zu entscheiden gewesen.‘

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall war somit der wirtschaftliche Hintergrund des Großmutterzuschusses zu untersuchen.

Wie oben dargestellt, ist ein solcher bei nicht näher ausgeführten betriebswirtschaftlichen Erwägungen nicht ersichtlich, vielmehr spricht die Bw. davon, dass die Zuschussleistung der Iv ausschließlich der Weiterführung der bereits vor Gründung der Bw. bestehenden Finanzierungsverhältnisse gedient habe.

Die Gründung der Bw. stellt nach Ansicht der belangten Behörde einen steuerlich ebenso unbedenklichen Rechtsschritt dar, wie ihre Dotierung mit Kapital (Zuschuss) oder die Ausschüttung von Gewinnen im Inland.

Hingegen bewirkt die Vermögensverschiebung zur BM, die ihrerseits ein Darlehen an die Ix weitergab, dass Gewinne in ein Niedrigsteuerland verlagert (und ab 1995 bestehende Finanzierungsverhältnisse in anderer gesellschaftsrechtlicher Struktur weitergeführt) wurden nach Ansicht des UFS den Tatbestand des fortgesetzten abgabenrechtlichen Missbrauchs. Steuerpflichtige Erträge der Bw. wurden durch steuerfreie Ausschüttungen ersetzt.

Lag wie oben dargestellt, die nach Ansicht des UFS angemessene rechtliche Gestaltung (bis zur Kapitalherabsetzung bei der Ix und der unmittelbar damit zusammenhängenden Zuschussgewährung an die Bw.) zunächst in der direkten Kreditvergabe der Iv an

Tochtergesellschaften der II, so läge eine angemessene Gestaltung nach der als steuerlich unbedenklich beurteilten Dotierung der Bw. mit Kapital in einer (fortgesetzten) Kreditvergabe durch sie an die Ix).

Der bis zur Kapitalherabsetzung im Jahr 1995 direkten Kreditvergabe durch die Iv müsste somit (nach Erhalt des Gesellschafterzuschusses) eine Kreditvergabe der Bw. an Tochtergesellschaften der II folgen.

J Modell

Wie der UFS im fortgesetzten Verfahren betreffend der B (Zl. RV/3595-W/08) dargelegt hat, wurden mit dem von Genussrechtsscheinzeichnern aufgebrauchten Kapital in Niedrigsteuerländern befindliche Tochtergesellschaften (Bf, Bi) finanziell dotiert, welche diese Mittel zur Darlehensvergabe an die U bzw. nach Umformung des J -Modells an die BM (zum Zweck der Finanzierung des Ankaufes von bereits zuvor im y-Bereich befindlichen Wertpapieren) verwendeten und die resultierenden Darlehenserträge im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs in Österreich im Ergebnis steuerfrei bei der B zur Ausschüttung brachten.

Eine im Gegensatz zur gewählten Konstruktion angemessene rechtliche und wirtschaftliche Gestaltung läge in der Kreditvergabe durch die B an die jeweiligen, die Wertpapiere erwerbenden (innehabenden) Gesellschaften, woraus in Österreich steuerpflichtige Einkünfte resultieren würden.

Die auf Basis der beschriebenen Ausgestaltung stammenden Erträge der BM flossen der B sowohl über ihre unmittelbare Beteiligung (50%) wie auch anteilig (indirekte Beteiligungs'kette' B - M - BM) über die Bw. in Anlehnung an das Beteiligungsverhältnis zu. Der Bw. ist grundsätzlich zuzustimmen wenn sie bei der vom UFS als angemessen erachteten Gestaltung davon ausgeht, dass der B auch die entsprechenden Einkünfte zuzurechnen seien. Dabei übersieht sie, dass die Gewinnausschüttungen über die Bw. darauf schließen lassen, dass die B ihre Mittel einerseits nicht nur über die Direktbeteiligung der BM zukommen ließ und andererseits eine Trennung der von der BM stammenden Erträge in solche, die vom C bzw. J Modell stammen nicht erfolgte und die Zurechnung zur Bw. für beide Modelle einheitlich zu beurteilen ist.

Wie bereits im Rahmen der aufgehobenen Berufungsentscheidung festgestellt, wurde die Bh im WJ 1997/98 zum 31. August 1998 liquidiert und das Kapital i.H.v. S 1.886.500.000,00 der B zur Verfügung gestellt. Diese aktivierte einen Zuschuss an die BM in Höhe dieser Kapitalrückgewähr (vgl. Jahresabschluss der B per 30.9.1998 S 5f).

Wäre der Zuschuss ausschließlich über die Direktbeteiligung der B an der BM gewährt worden, müsste diese die aus dem Kapitaleinsatz resultierenden Gewinne auch (in vollem Umfang) direkt an die B ausschütten. Aus der anteiligen Ausschüttung über die Bw. ergibt sich

schlüssig, dass der Zuschuss der B sowohl über die direkte als auch über die indirekte Beteiligung (via Bw.) an die BM geleistet wurde.

Dass die Bw. keinen Zuschuss aktivierte erklärt sich aus ihrer zum C Modell (s. oben) vertretenen Rechtsansicht.

Die nach Ansicht der belangten Behörde angemessene Gestaltung läge bis zum Zeitpunkt der Übernahme der Wertpapiere durch die BM darin, der U von Seiten der B direkt (und nicht über den Umweg der Bf) einen Kredit zur Verfügung zu stellen. Die daraus erzielten Zinserträge wären im Inland steuerpflichtig.

Der nachfolgende Verkauf der Wertpapiere der U an die BM stellt (isoliert betrachtet) keinen Missbrauch dar.

Wäre der vom UFS (im vorletzten Satz) aufgezeigte Weg beschritten worden, so hätte die U anlässlich des Verkaufes der Wertpapiere aus dem resultierenden Erlös den Kredit an die B rückführen und die B hätte diesen der BM zum Ankauf der Wertpapiere zur Verfügung stellen können.

Nach Ansicht des UFS läge daher im Gegensatz zur gewählten Konstruktion, der Rückführung des Kredites an Töchter der BM (Bf, Bi) die ihrerseits mittels Kreditgewährung an die BM den Ankauf der Wertpapiere der U finanzieren eine angemessene wirtschaftliche Gestaltung der B darin, dass sie nach Rückführung des Kredites denselben ganz oder teilweise der BM zum Ankauf der Wertpapiere im Rahmen eines fremdüblich verzinsten Kredites überlässt.

Bei dem oben dargestellten Gesellschafterzuschuss der B war davon auszugehen, dass dieser sowohl direkt als auch indirekt über die Bw. an die BM geleistet wurde. Die Bw. hätte die so erhaltenen Mittel (eine angemessene Gestaltung vorausgesetzt) im Wege eines fremdüblich verzinsten Kredites an die BM weiterleiten müssen und daraus im Inland steuerpflichtige Erträge lukriert.

Bei der Bw. waren Vermögensverschiebungen zur BM (somit in eine Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland) nachvollziehbar erkennbar und mündeten letztlich in steuerfreien Ausschüttungen unter Inanspruchnahme des internationalen Schachtelprivilegs. Sie hat die Willensbildung hinsichtlich der Ausgestaltung der missbräuchlichen Vorgangsweise infolge Weiterleitung von Gesellschafterzuschüssen zumindest mitbestimmt. Wenn die Bw. von einer ‚vollkommen‘ funktionslosen Gesellschaft ausgeht, so sieht der Senat diese Behauptung durch die o.a. Darstellung widerlegt. Sowohl die Annahme des abgabenrechtlichen Missbrauchs i.S.d. § 22 BAO wie auch die Zurechnung bei der Bw. erfolgte somit im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

Zur genauen Höhe der bei der Bw. als der missbrauchsverfangenen Sphäre zuzurechnenden und somit steuerlich zu erfassenden Ausschüttungen hat der UFS in seiner

Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 2005 RV/1248-W/03 u.a. dargetan:

„Andererseits lässt die Entwicklung der BM., C unschwer erkennen, dass im Laufe der Zeit ein Bankbetrieb mit dem erforderlichen Personal- und Sachressourcen aufgebaut wurde....Der UFS geht (trotz Unkenntnis der Identität der Bankkunden (customers)) davon aus, dass ein ‚regulärer Bankbetrieb bereits ab dem Jahr 1997 begonnen und in der Folge erweitert wurde.‘ Der VwGH hat in seinem aufhebenden Erkenntnis zu der ‚modellhaften Sphäre‘ auf die diesbezügliche Rechtssprechung des EuGH (RS C-524/04 v. 13. März 2007, Test Claimants) verwiesen, wonach die Zwischenschaltung ausländischer Konzernunternehmen vor allem in Steueroasen oder Niedrigsteuurländern mit Kapital und die Verwendung dieses Kapitals durch diese Konzernunternehmen als Einkunftsquelle (etwa zur Gewährung von Krediten oder Darlehen) oder zum Erwerb von Einkunftsquellen (wie etwa Wertpapiere als Quelle der Einkünfte aus Kapitalvermögen) – sofern keine außersteuerlichen Gründe dafür vorliegen und diese so ausgestatteten Konzernunternehmen *insoweit* keine wirtschaftliche Funktion erfüllen als unangemessene und rein künstliche Gestaltung angesehen werden.

Der Bw. führt hiezu aus, dass laut Berufungsentscheidung GZ. RV/1248-W/03 die Berechnung der Erträge aus dem Modellbereich bzw. der steuerlich ‚unbedenklichen Sphäre‘ in der Form erfolgte, dass nach zahlenmäßiger Herleitung des Modellbereiches auch 50% des verbleibenden Ertrages diesem zugerechnet und der Besteuerung unterzogen worden seien. Der UFS hat im Rahmen seiner o.a. Berufungsentscheidung dargelegt:

„Der UFS geht in Ansehung des festgestellten Sachverhaltes im Schätzungsweg (§184 BAO) von der Annahme aus, dass die Hälfte der Erträge dem ‚regulären Bankbetrieb‘ und der übrige Anteil dem Modellbetrieb zuzurechnen ist.‘

Der UFS hat hiezu an anderer Stelle im Rahmen der Berufungsentscheidung ausgeführt, dass die Bp. hinsichtlich des Umfanges des neben der Modellabwicklung durchgeführten Bankbetriebes keine näheren Feststellungen treffen konnte, nachdem Unterlagen für Fremdgeschäfte zur näheren Zuordnung auf bestimmte Fremdkunden mit Hinweis auf die c Gesetze (Bankgeheimnis) nicht vorgelegt worden seien. Die Bankgeschäfte hätten im Verlauf zwar zugenommen, sich aber hauptsächlich auf Transaktionen im Unternehmensverbund beschränkt. Die vorgenommene Schätzung erweist sich in diesem Sinne als Ausfluss der mangelnden Bereitschaft der Bw. zur Aufklärung (unter besonderer Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflicht in Auslandssachverhalten gemäß §119 BAO) des maßgeblichen Sachverhalts.

Der UFS hat in seiner aufgehobenen Berufungsentscheidung die Aufteilung des Gewinnes unter diesen Gesichtspunkten vorgenommen.

Die bereits in der aufgehobenen Berufungsentscheidung vorgenommene Aufteilung des Gewinnes wird unverändert übernommen und nachstehend (nochmals) dargestellt:

Aufteilung des Gewinnes der BM

Die Aufteilung des Gewinnes der BM und die damit verbundenen Ausschüttungen an die Bw. hat sich an dem Ergebnis der Sachverhaltsermittlungen (missbräuchliche Nutzung vs. unbedenklicher Bankbetrieb) zu orientieren.

Soweit sich ihre Aufwendungen und Erträge auf Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit dem oben beschriebenen J - oder dem C -Modell zurückführen lassen, liegen in Österreich steuerpflichtige Einkünfte der Bw. vor, nachdem gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wären.

Von der BM erzielte Erträge lassen sich ab dem vom UFS angenommenen Zeitpunkt der Aufnahme eines Bankbetriebes per 1997 wie folgt aufgliedern:

a) - Zinserträge aus Wertpapieren (Quoted and unquoted investments)

Die Zinserträge aus Wertpapieren stammen zum überwiegenden Teil aus dem Kauf von Wertpapieren von der U. Im Prüfungszeitraum erfolgte eine teilweise Substitution der Wertpapiere (meist abreifende Wertpapiere), wobei diese auch in Folgejahren infolge unveränderter Funktion der 'Missbrauchssphäre' zuzurechnen sind. Dies deshalb, weil die modellhafte Gestaltung grundsätzlich zeitlich unbefristet (Genussrechtsscheine der Bw.) konzipiert wurde und allein aus der Tatsache, dass die BM im Zeitablauf über einen Bankbetrieb verfügt, die Ersatzbeschaffung von Wertpapieren den vorliegenden Rechtsmissbrauch in Folgejahren nicht sanieren kann, hätte die BM es bei alternativer Betrachtungsweise doch in der Hand, einen rechtlich unbedenklichen Zustand durch Wertpapiertausch sicherzustellen.

b) - Erträge aus der Bereitstellung eines Kredites an die Ix.

c) - Erträge (Dividend income) aus der Beteiligung an der Bi, die daraus resultieren, dass die Bi der BM einen Kredit gewährte.

Die BM zahlte dafür Kreditzinsen (loans from subsidiary) an die Bi. Diese schüttete ihre Gewinne, die zum Großteil aus den Zinserträgen bestehen, an die BM zurück.

d) – sonstige Erträge, wobei zu berücksichtigen ist, dass diesem Bereich mangels Offenlegung ein gewichtiges Unsicherheitsmoment innewohnt. Aus den reports geht z.B. hinsichtlich der Position 'loans and advances to banks' hervor, dass noch 1998 von gesamt S 1.025.660.691 ein Großteil die 'parent bank' (somit den y Bereich) betraf (S 933.003.638). Die daraus resultierenden Erträge betrugen S 53.155.820,00. Der UFS geht in Ansehung des festgestellten Sachverhaltes im Schätzungsweg (§ 184 BAO) von der Annahme aus, dass die Hälfte dieser Erträge dem 'regulären Bankbetrieb' und der übrige Anteil dem Modellbetrieb

zuzurechnen ist.

Das unten (in Tabellenform) dargestellte Zahlenmaterial ist der Aufstellung 'statement of income and operating expenses' der BM des jeweiligen Jahres zu entnehmen oder wurde dem UFS im Vorhalteverfahren gesondert mitgeteilt (Erträge im Zusammenhang mit dem Darlehen der Ix).

Der aus der Aufteilung des Ergebnisses der Erträge resultierende %-Satz am Betriebsergebnis der BM wurde auf die Ausschüttungen an die Bw. bzw. die B angewendet. Diese Vorgangsweise ist gerechtfertigt, weil praktisch das gesamte Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit der BM ausgeschüttet wurde.

Für die solcherart festgestellten Beträge ist, soweit sie die modellhafte Sphäre betreffen, die Steuerfreistellung der Ausschüttung gemäß § 10 KStG 1988 nicht zulässig.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

BM	1997 öS	1998 öS	1999 öS	2000 öS
Profit on ordinary activities (Gesamtergebnis)	153.022.455	85.426.625	67.870.835	82.380.136
davon sind auszuscheiden				
a) Zinsen aus Wertpapieren, Fonds u. dgl.	65.820.302	49.041.925	38.125.360	34.076.049
b) Kreditgebühr u. Zinsen Ix	17.570.466	16.236.000	14.189.819	17.563.515
c) Dividenden Bf bzw. Bi	142.000.000	91.000.000	91.000.000	75.000.000
	-			
c) Zinszahlungen Bi	110.929.584	-91.278.987	-91.175.000	-75.440.137
Zwischensumme	114.461.184	64.998.938	52.140.179	51.199.427
Differenz zum Gesamtergebnis	38.561.271	20.427.687	15.730.656	31.180.709
davon 50%	19.280.636	10.213.843	7.865.328	15.590.355
Erträge aus dem Modellbereich in % vom Gesamtergebnis	133.741.819 87,40%	75.212.782 88,04%	60.005.507 88,41%	66.789.782 81,08%
gesamte Ausschüttungen der BM	134.550.000	95.500.000	74.250.000	79.254.000
davon entfällt auf die Bw.	67.275.000	47.750.000	37.125.000	39.627.000
davon steuerfrei lt. UFS	8.476.565	5.709.122	4.302.294	7.499.368
davon steuerpflichtig lt. UFS	58.798.435	42.040.878	32.822.706	32.127.632
stpfl. Ausschüttungen lt. Bp.	67.275.000	47.750.000	37.125.000	39.627.000
Diff. = Erhöhung d. steuerfr.Bet.-erträge	8.476.565	5.709.122	4.302.294	7.499.368
M	1997	1998	1999	2000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	67.268.016	47.750.000	37.110.016	39.617.000
abzügl. steuerfreie Beteiligungserträge	-8.476.565	-5.709.122	-4.302.294	-7.499.368
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	58.791.451	42.040.878	32.807.722	32.117.632

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1997	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	58.791.451		

Gesamtbetrag d. Einkünfte	58.791.451	
Einkommen	58.791.451	
gerundet	58.791.500	
KöSt 34%	<u>19.989.110</u>	
Abgabenschuld	<u>19.989.110</u>	1.452.665,28

1998

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	42.040.878	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	42.040.878	
Einkommen	42.040.878	
gerundet	42.040.900	
KöSt 34%	<u>14.293.906</u>	
Abgabenschuld	<u>14.293.906</u>	1.038.778,66

1999

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	32.807.722	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	32.807.722	
Einkommen	32.807.722	
gerundet	32.807.700	
KöSt 34%	<u>11.154.618</u>	
Abgabenschuld	<u>11.154.618</u>	810.637,70

2000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	32.117.632	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	32.117.632	
Einkommen	32.117.632	
gerundet	32.117.600	
KöSt 34%	<u>10.919.984</u>	
Abgabenschuld	<u>10.919.984</u>	793.586,19

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2009