



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Vorsitzenden HR Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder HR Mag. Christian Seywald, Mag. Rudolf Grafl und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Christina Seper **über die Berufung** der Bw, vertreten durch WP-Gesellschaft, **vom** 20. April 2009, **gegen** den Bescheid des Finanzamtes X, vom 18. März 2009, mit dem der am 1. Dezember 2008 eingebrachte Antrag vom 12. November 2008 betreffend Aufhebung und Neufestsetzung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO bzw. der via mail vom 16.2.2009 eingereichte Antrag (Ergänzung) auf Korrektur nach § 303 BAO abgewiesen wurden, **nach** der am 22. Juni 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung **entschieden**:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass er ausspricht:

- Gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird die Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2004 betreffend Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte aufgehoben.
- Gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird der Bescheid vom 12. Oktober 2007 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aufgehoben.
- Gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird der Bescheid vom 12. Oktober 2007 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Die im Firmenbuch unter FN1 mit der Rechtsform Kommanditgesellschaft eingetragene Berufungswerberin (Berufungswerberin, Bw) hat zwei Gesellschafter: die C-GmbH. als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und die in einem Handelsregister in der Schweiz eingetragene D-AG mit Sitz in der Schweiz als Kommanditistin (Firmenbuchauszüge der KG: UFS-Akt Bl 11f, 47; Firmenbuchauszug der Komplementärin: UFS-Akt Bl 7ff). Bis Dezember 2009 war die Kommanditistin der Bw auch als Alleingesellschafterin der Komplementärin der Bw im Firmenbuch eingetragen. Die Eintragung irgendeiner Zweigniederlassung der D-AG im österreichischen Firmenbuch ist laut Firmenbuchabfrage vom 28. März 2011 (UFS-Akt Bl 60) nicht erfolgt.

Laut den Jahresabschlüssen der Bw für die Streitjahre 2002 bis 2004 (Bilanzakt) war das Kapitalkonto der Komplementärin durchgehend Null, und das gesamte Eigenkapital war der Kommanditistin zuzurechnen.

A) Zu dem vor dem Jahr 2008 abgeschlossenen Einkünftefeststellungsverfahren 2002:

Die Erklärung über die Einkünfte des Jahres 2002 der Bw wurde am 30. Juni 2003 beim Finanzamt x eingebracht (Gewinnfeststellungsakt=F-Akt=ohne das mit dem Vorlagebericht des Finanzamtes an den UFS gesandte Konvolut, welches als 'RM-Akt' abgekürzt wird, Bl 4ff/2002). Wie aus der Nichteintragung irgendeines Betrages bei Kennzahl 403 betreffend Eigenkapitalzuwachsverzinsung in der Steuererklärung sowie aus der Beilage zur Überleitung des handelsrechtlichen Ergebnisses auf den steuerrechtlichen Gewinn (F-Akt Bl 7/2002) hervorgeht, wurde keine Eigenkapitalzuwachs-Verzinsung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 bzw § 11 EStG 1988 geltend gemacht.

Das Finanzamt x erließ einen erklärungskonformen, mit 21. November 2003 datierten Bescheid zur Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte samt deren Verteilung (F-Akt Bl 16f/2002). Dagegen wurde mit Schreiben vom 17. Dezember 2003 (F-Akt Bl 23ff/2002) Berufung erhoben mit dem Begehren, die Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 1999 bis 2001 laut Bericht vom 10. November 2003 (F-Akt 2001) auch für 2002 zu berücksichtigen, sodass die Einkünfte des Jahres 2002 um 31.592,07 € zu vermindern seien.

Das Finanzamt X erließ hierzu eine stattgebende, mit 9. Februar 2004 datierte Berufungsvorentscheidung (F-Akt Bl 26f/2002).

B) Zu dem vor dem Jahr 2008 abgeschlossenen Einkünftefeststellungsverfahren 2003:

Die Erklärung über die Einkünfte des Jahres 2003 der Bw wurde am 2. September 2004 beim Finanzamt X eingebracht (F-Akt Bl 1ff/2003). Wie aus der Nichteintragung irgendeines

Betrages bei Kennzahl 403 betreffend Eigenkapitalzuwachsverzinsung in der Steuererklärung sowie aus der Beilage zur Überleitung des handelsrechtlichen Ergebnisses auf den steuerrechtlichen Gewinn (F-Akt Bl 2/2003) hervorgeht, wurde keine Eigenkapitalzuwachs-Verzinsung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 bzw § 11 EStG 1988 geltend gemacht.

Mit Telefax vom 20. Jänner 2005 wurde die Steuererklärung dahingehend korrigiert, dass der KEST-Betrag bei Kennzahl 364 statt 365 einzutragen sei. Das Finanzamt X erließ einen erklärungskonformen, mit 1. Februar 2005 datierten Bescheid zur Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte samt deren Verteilung (F-Akt Bl 14f/2003).

Bei der Bw wurde über die Jahre 2003 bis 2005 eine Außenprüfung durchgeführt, worüber ein mit 4. Oktober 2007 datierter Bericht erstattet wurde (F-Akt Dauerbelege, Bilanzakt). Darin und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. August 2007 (Bilanzakt) war die Eigenkapitalzuwachs-Verzinsung kein Thema.

Das Finanzamt X erließ in dem unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wiederaufgenommenen Verfahren einen mit 12. Oktober 2007 datierten Bescheid zur Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte samt deren Verteilung (F-Akt Bl 16f/2003).

C) Zu dem vor dem Jahr 2008 abgeschlossenen Einkünftefeststellungsverfahren 2004:

Die Erklärung über die Einkünfte des Jahres 2004 der Bw wurde am 6. Juni 2005 beim Finanzamt X eingebracht (F-Akt Bl 6ff/2004). Wie aus der Nichteintragung irgendeines Betrages bei Kennzahl 403 betreffend Eigenkapitalzuwachsverzinsung in der Steuererklärung sowie aus der Beilage zur Überleitung des handelsrechtlichen Ergebnisses auf den steuerrechtlichen Gewinn (F-Akt Bl 11/2004) hervorgeht, wurde keine Eigenkapitalzuwachs-Verzinsung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 bzw § 11 EStG 1988 geltend gemacht.

Das Finanzamt X erließ einen erklärungskonformen, mit 24. Juni 2005 datierten Bescheid zur Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte samt deren Verteilung (F-Akt Bl 12/2004).

Das Finanzamt X erließ in dem unter Verweis auf die Feststellungen der vorerwähnten abgabenbehördlichen Prüfung wiederaufgenommenen Verfahren einen mit 12. Oktober 2007 datierten Bescheid zur Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte samt deren Verteilung (F-Akt Bl 18/2004).

D.) Zu den Anträgen auf Aufhebung vom 12. November 2008 und (vermeintlich) auf Wiederaufnahme vom 16. Februar 2009:

a) Aktenlage:

Mit einem am 1. Dezember 2008 beim Finanzamt X eingelangten, mit 12. November 2008 datierten Schreiben (Bl 18ff des dem Vorlagebericht beigelegten Aktenkonvolutes, in Hinkunft abgekürzt: RM-Akt) stellte die Bw, vertreten durch die – sich auf die erteilte Vollmacht berufende – wp-gesellschaft "*innerhalb der Verjährungsfrist*" den Antrag auf Aufhebung und Neufestsetzung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO.

Die D-AG, Schweiz, sei 100%ige Kommanditistin der Bw. Das steuerliche Jahresergebnis der Bw werde – mit Ausnahme von 7.267,28 € Geschäftsführervergütung an die Komplementärin – der Kommanditistin zugerechnet. Die D-AG, Schweiz sei mit ihren darauf entfallenden Einkünften als Kommanditistin in Österreich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Aufgrund der herrschenden Verwaltungspraxis sei keine Eigenkapitalzuwachsverzinsung gemäß § 11 EStG für die D-AG, Schweiz, geltend gemacht worden. Die Verwaltungspraxis (Rz 3822 der EStR 2000) sei gewesen, dass ausländische Körperschaften mit ihren inländischen Betrieben bzw Mitunternehmeranteilen nicht in diese Begünstigung eingebunden seien, weil sie keine Kapitalgesellschaften, sondern sonstige juristische Personen des Privatrechtes darstellten.

Die Eigenkapitalzuwachsverzinsung betrage für die D-AG, Schweiz, in den Jahren 2002 bis 2004 insgesamt 493.722,42 € (224.240,66 € für 2002, 67.591,20 € für 2003 und 201.890,56 € für 2004) und nunmehr werde beantragt, unter deren Berücksichtigung die Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 festzustellen.

Bezug genommen wird auf

- VwGH 1.6.2006, 2006/15/0021 (UFS-Akt Bl 39f), wonach über die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO abzusprechen sei;
- VwGH 20.2.2008, 2008/15/0019 (UFS-Akt Bl 48ff: Ausschluss einer in Österreich beschränkt steuerpflichtigen deutschen AG, die zu 95% an einer österreichischen KG beteiligt ist, von der Eigenkapitalzuwachsverzinsung ist ein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit iSd Art. 43 iVm Art. 48 EG);
- EAS 2152 (vom 28. Oktober 2002, UFS-Akt Bl 38: „*Gemäß Artikel 24 Abs. 2 DBA-Schweiz darf die Besteuerung einer im Inland unterhaltenen Betriebstätte einer schweizerischen*

*Kapitalgesellschaft nicht ungünstiger sein als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt. Daraus folgt, dass die einer österreichischen Kapitalgesellschaft in § 11 Abs. 2 KStG 1988 eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung auch der inländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft zusteht.");*

- EAS 2286 (vom 12. Juni 2003, UFS-Akt Bl 92: „Das DBA-Deutschland-1954 enthält kein dem Artikel 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildetes Betriebsstättendiskriminierungsverbot. Dieses Abkommen vermag daher keine geeignete Rechtsgrundlage für eine Gleichstellung der von beschränkt Steuerpflichtigen in Österreich unterhaltenen Betriebsstätten mit jenen der unbeschränkt Steuerpflichtigen abzugeben. Die in § 11 Abs. 2 KStG 1988 einer österreichischen unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Person eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung steht daher einer nur beschränkt steuerpflichtigen deutschen juristischen Person hinsichtlich ihrer inländischen Betriebsstätteneinkünfte nicht zu. Dies gilt auch dann, wenn diese inländischen Einkünfte aus den Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft stammen, an denen die deutsche juristische Person beteiligt ist.  
Erst ab 1. Jänner 2003 tritt eine Änderung dieser Rechtslage ein, weil ab diesem Zeitpunkt das DBA-Deutschland-2000 anzuwenden ist, das ein geeignetes Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthält.  
Ist eine deutsche Stiftung an der betrieblich tätigen österreichischen Personengesellschaft beteiligt, dann bewirkt das Diskriminierungsverbot, dass sich eine Berechtigung für die Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung in gleicher Weise ergeben muss, wie bei Beteiligung einer österreichischen Privatstiftung an dieser österreichischen Personengesellschaft. Österreichische Privatstiftungen sind als solche zwar nicht begünstigt; doch schließt dies nicht die Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung bei Ermittlung ihres Mitunternehmergewinnanteiles aus (§ 11 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 11 Abs. 2 EStG 1988 und Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000). Gleiches muss für die deutsche Privatstiftung gelten.“)
- EAS 2404 (vom 5. Jänner 2004, UFS-Akt Bl 93), wonach die inländische Betriebsstätte der Bw für die Kommanditistin D-AG, Schweiz, eine Betriebsstätte darstelle.

Da schließlich über die Rechtzeitigkeit der Einbringung des mit 12. November 2008 datierten Antrages zu entscheiden sein wird, ist an dieser Stelle aus den nachfolgenden Gründen festzuhalten, dass der Einbringungszeitpunkt dieses Antrages vom 12. November 2008 zwischen dem 12. und 30. November 2008 (einschließlich Anfangs- und Endtag dieses Zeitraumes) gelegen ist:

Der mit 12. November 2008 datierte Antrag auf Aufhebung langte beim Finanzamt am 1. Dezember 2008 ein. Hinweise auf persönliche Abgabe finden sich keine. Vielmehr steht „EINSCHREIBEN“ auf dem Schriftsatz. Gemäß § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Postenlaufes nicht in die Frist eingerechnet. Maßgebend für den Zeitpunkt der Einbringung ist daher die Postaufgabe, wobei sich das Kuvert nicht in den vorgelegten Akten befindet. Die Postaufgabe muss somit in dem Zeitraum von 12. bis 30. November 2008 erfolgt sein.

Mit E-Mail eines Sachbearbeiters der steuerlichen Vertretung an die Sachbearbeiterin im Finanzamt vom 16. Februar 2009 (RM-Akt Bl 27f) wurde weiters u.a. vorgebracht:

- Gutglaubensschutz / Vertrauensschutz aufgrund Rz 3822 der EStR 2000.
- Selbst die gesetzlichen Bestimmungen hätten als Voraussetzung der Anwendung / Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorgesehen. Die Bw und ihre Kommanditistin hätten sich in Bezug auf die Eigenkapitalverzinsung lediglich gesetzes- bzw richtlinienkonform verhalten. Für sie habe ein Wahlrecht in Hinblick auf die Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht bestanden. Diese habe von Gesetzes wegen gar nicht geltend gemacht werden können.
- Den Richtlinien zu § 299 BAO entsprechend sei davon auszugehen, dass auch dann von einem rechtswidrigen Bescheid auszugehen sei, wenn eine (gesetzlich und auch nach den Richtlinien nicht vorgesehene) Begünstigung nicht geltend gemacht worden sei, jedoch in weiterer Folge unter Zugrundelegung eines in der Sache ergangenen VwGH-Judikates eine entsprechende Geltendmachung der Begünstigung möglich werde. Hintergrund sei die vom VwGH aufgeworfene Unvereinbarkeit der Versagung der Begünstigung für ausländische Körperschaften mit den Grundfreiheiten der EU. Im Zusammenspiel mit dem VwGH-Erkenntnis liege somit ein rechtswidriger Widerspruch zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen (Betriebsstätten-diskriminierungsverbot gemäß Art. 24 DBA Österreich – Schweiz) vor.
- Dem Steuerpflichtigen könne nicht zugemutet werden, sämtliche als potentiell im Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht oder zwischenstaatlichem Recht stehenden Bestimmungen zu erkunden und in diesem Zusammenhang rechtswidrige Bescheide zu erwirken, um sich nicht einer (in späterer Folge) möglichen Berufung auf § 299 BAO zu berauben.

b) Auffassung der Berufungsbehörde darüber, was wirksam beantragt worden ist:

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten sind gemäß § 85 Abs. 1 BAO schriftlich einzureichen; die Ausnahme betreffend Entgegennahme von mündlichen Anbringen iSd § 85 Abs. 3 BAO, wozu im Übrigen telefonische Äußerungen jedenfalls nicht zählen würden, ist hier nicht gegenständlich. Gemäß § 86a BAO können Anbringen, für die die Schriftlichkeit vorgesehen ist, auch

- telegrafisch (hier nicht gegenständlich),
- fernschriftlich (hier nicht gegenständlich),
- oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird,
  - im Wege automationsunterstützter Datenübertragung
  - oder in jeder anderen technisch möglichen Weise

eingereicht werden.

Gemäß Verordnung BGBl 494/1991 idF BGBl II 395/2002 sind Telekopierer (Telefaxgeräte) zugelassen. Weitere Datenübertragungen werden gemäß FinanzOnline-Verordnung 2006 zugelassen; Mails an die E-Mail-Adressen der Abgabenbehörden und ihrer Organwalter zählen nicht hierzu.

Äußerungen in E-Mails können zwar innerhalb eines Verfahrens von Amts wegen beachtet werden; als Prozessklärung zur Einleitung eines beantragten Verfahrens sind Äußerungen in E-Mails aber unbeachtlich. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob der Wortlaut der E-Mail vom 16. Februar 2009 überhaupt darauf gerichtet war, einen Antrag auf eine Maßnahme gemäß § 303 BAO zu stellen (oder gleichbedeutend: den ursprünglichen Antrag diesbezüglich zu ergänzen).

Wirksam gestellt ist nur der ursprüngliche Antrag in seiner ursprünglichen Fassung, welcher auf die Aufhebung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 der Bw gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie auf die Erlassung der die aufgehobenen Bescheide im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO ersetzenden, neuen Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 abzielt. Die Erlassung von neuen Einkünftefeststellungsbescheiden ist keine isolierte Maßnahme, für die auch keine gesonderte Antragstellung vorgesehen ist, sondern gemäß § 299 Abs. 2 Satz 1 BAO die Konsequenz aus der Aufhebung der bisher rechtskräftigen Bescheide. Diese Konsequenz zu ziehen – d.h. die Erlassung neuer erstinstanzlicher Bescheide (inkl. BVE) als Ersatz für die aufgehobenen

erstinstanzlichen Bescheide (inkl. BVE) – verbleibt gemäß § 299 Abs. 2 Satz 2 BAO im Wirkungsbereich des Finanzamtes.

E) Zum angefochtenen Bescheid:

Der angefochtene, an die Bw zu Händen ihrer steuerlichen Vertretung ergangene, mit 18. März 2009 datierte Bescheid (Zweitschrift: RM-Akt BI 15f) sprach aus: *Der Antrag [...] vom 12.11.2008, eingebracht am 01.12.2008 betreffend Aufhebung und Neufestsetzung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO bzw. der via mail vom 16.2.2009 eingereichte Antrag ( Ergänzung ) auf „Korrektur nach § 303 BAO“ werden abgewiesen.*

Der angefochtene Bescheid wurde damit begründet, dass gemäß § 11 Abs. 2 KStG idF BGBl I 142/2000 für Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht betreffend die Eigenkapitalzuwachsverzinsung bestanden habe.

Eine Wiederaufnahme setze – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Daher könne das Hervorkommen von Umständen, die nur auf Antrag zu berücksichtigen seien, zu keiner Wiederaufnahme führen, wenn kein solcher Antrag vorgelegen sei.

Umstände (Begünstigungen), die nur über rechtzeitigen Antrag berücksichtigt werden könnten, vermöchten auch keine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zu begründen, wenn der betreffende Antrag nicht rechtzeitig vor Bescheiderlassung bzw Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt worden sei.

Die bloße Nichtausübung eines Wahlrechtes führe nicht zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit eines Bescheides.

F) Zur Berufungsschrift:

In Vertretung sowohl der Bw als auch der D-AG, Schweiz, brachte die wp-gesellschaft – unter Berufung auf die erteilte Vollmacht („Vollmacht erteilt“) – mit Schreiben vom 20. April 2009 Berufung gegen den o.a., am 20. März 2009 eingelangten Bescheid vom 18. März 2009 ein (RM-Akt BI 1ff).

Die vorliegende schriftliche Ausfertigung der Berufungsentscheidung betrifft nur die Entscheidung über die von der Bw erhobene Berufung, und nicht die Entscheidung über die mit demselben Schriftsatz von der D-AG, Schweiz, erhobene Berufung.

Angefochten wird mit der Berufung die Abweisung des Antrages; begehrt wird die Aufhebung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis



2004 der Bw. Beantragt wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie der Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung. Die Begründung ist eine Detaillierung des bisherigen Vorbringens.

#### G) Mündliche Berufungsverhandlung:

In der am 22. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Vertreterin des Finanzamtes vertrat die Auffassung, dass die Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 deshalb nicht rechtswidrig seien, weil in diesem Verfahren kein Antrag auf Eigenkapitalzuwachsverzinsung gestellt worden sei. Ein Anspruch auf Eigenkapitalzuwachsverzinsung hätte nach Ansicht des Finanzamtes bestanden, wenn ein derartiger Antrag rechtzeitig gestellt worden wäre.

Die steuerliche Vertretung der Bw hielt dem entgegen, dass gesetzlich keine Fallfrist für die Antragstellung auf Eigenkapitalzuwachsverzinsung vorgesehen sei. Ein derartiger Antrag könne wirksam nach Rechtskraft des Bescheides gestellt werden. Die Feststellungsbescheide seien durch die nunmehrige Antragstellung rechtswidrig geworden; die Rechtsrichtigkeit müsse Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit haben. Eingeräumt werde, dass der Aufhebungsantrag nach Ablauf der Frist von einem Jahr gestellt worden sei. Allerdings sei nach der anzuwendenden Rechtslage nicht die Einjahresfrist anzuwenden, da die Bescheide im Widerspruch zum Doppelbesteuerungsabkommen stünden.

Seitens des Finanzamtes wurde bezweifelt, dass die Verjährungsfrist anwendbar sei, da sich der Antrag auf innerstaatliches Recht stütze.

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

#### H) Materielle Rechtslage:

##### a) Zu den innerstaatlichen Gesetzesbestimmungen:

§ 11 EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 (Steuerreformgesetz 2000) bestimmte:

*„(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Die Besteuerung des Sondergewinnes richtet sich nach § 37 Abs. 8. Bei der Verzinsung gelten folgende Bestimmungen: ...“*

*„(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die Verzinsung im Sinne des Abs. 1 als Betriebsausgabe abziehen. Der Abzug ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der Gewinn unter Anwendung des Abs. 1 ermittelt werden kann.“*

§ 124b Z 79 EStG 1988 idF BGBl I 71/2003 (Budgetbegleitgesetz 2003) bestimmt: *„§ 11 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 106/1999 ist für natürliche Personen letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.“*

§ 11 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl I 106/1999 (Steuerreformgesetz 2000) und idF BGBl I 142/2000 (Budgetbegleitgesetz 2001) bestimmt: *„Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gemäß § 11 des Einkommensteuergesetzes 1988 – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können die Verzinsung nur gemäß § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes geltend machen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Der Sondergewinn ist bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen. Bei Organschaften gilt folgendes: [nicht gegenständlich]*

Durch BGBl I 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) entfiel der zuvor zitierte Abs. 2 des § 11 KStG 1988 und der zwischenzeitige Abs. 3 des § 11 KStG 1988, welcher schon vor BGBl I 106/1999 dessen Abs. 2 gewesen war, wurde wiederum zum Abs. 2.

Zum Anwendungsbereich in zeitlicher Hinsicht bestimmt der mit BGBl I 57/2004 eingefügte § 26c Z 1 KStG 1988, dass § 11 KStG 1988 idF BGBl I 57/2004 erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2005 anzuwenden ist.

Für die Streitjahre 2002 bis 2004 ist daher hinsichtlich des Einkünfteanteiles der beschränkt steuerpflichtigen, schweizerischen D-AG der § 11 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl I 106/1999 und 142/2000 anzuwenden.

In den EStR 2000 wurde unter der seinerzeitigen Rz 3822 (laut Kodex Steuer-Erlässe Stand 1. Mai 2004) ausgeführt: *„Beschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer können die Begünstigung in Bezug auf inländische Betriebsstätten und beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer in Bezug auf inländische Mitunternehmerschaften in Anspruch nehmen. Ausländische Körperschaften sind mit inländischen Betrieben und Mitunternehmeranteilen nicht in die Begünstigung eingebunden, da sie keine Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind, sondern sonstige juristische Personen des privaten Rechtes.“*

Dem ist zunächst insofern zuzustimmen, als aufgrund des Beginnes des zweiten Satzes von § 11 Abs. 2 KStG 1988 mit „Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften“ klar wird, dass der Gesetzgeber mit „Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ im ersten Satz von § 11 Abs. 2 KStG 1988 nur solche gemeint hat, die nach österreichischem Recht errichtet worden und damit jedenfalls in Österreich grundsätzlich gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig sind, was im Detail wie folgt zu begründen ist:

- § 1 Abs. 2 KStG 1988: *„Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:*
  - 1. Juristische Personen des privaten Rechts.**...“*
- § 10 IPRG (IPR-Gesetz, Bundesgesetz vom 15. Juni 1978 über das internationale Privatrecht) bestimmt: *„Das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensverbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein kann, ist das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat.“*
  - Der ‘tatsächliche Sitz der Hauptverwaltung’ ist praktisch mit dem ‘Ort der Geschäftsleitung’ iSd § 27 Abs. 2 BAO (*„Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“*) gleichzusetzen.
  - Nach der dem § 10 IPRG entsprechenden sogenannten „Sitztheorie“, welche die traditionelle österreichische Auffassung darstellt, aber infolge der Rechtsprechung des EuGH nicht mehr uneingeschränkt anzuwenden ist, waren Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ort der Geschäftsleitung (tatsächlichem Sitz der Hauptverwaltung) nach österreichischem Recht zu errichten. Kapitalgesellschaften, die nach ausländischem Recht gegründet waren, konnten nach Österreich nicht zuziehen, d.h. sie konnten ihren tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung (Ort der Geschäftsleitung) nach österreichischer Sichtweise nicht wirksam unter Aufrechterhaltung ihrer Identität als juristische Person nach Österreich verlegen.
  - Eine ausdrückliche Normierung der unbeschränkten Steuerpflicht als Begünstigungsvoraussetzung im ersten Satz von § 11 Abs. 2 KStG 1988 konnte dem Gesetzgeber daher im Hinblick auf den ersten Fall des ersten Satzes von § 1 Abs. 2 KStG 1988

(unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund Geschäftsleitung im Inland) entbehrlich erscheinen.

- Vom tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung zu unterscheiden ist der statutarische Sitz:
  - Der statutarische Sitz ist gemäß § 17 Z 1 AktG in der Satzung bzw gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag bzw gemäß § 5 Z 1 GenG im Genossenschaftsvertrag zu bestimmen. Dem statutarischen Sitz entspricht im Steuerrecht der Sitz iSd § 27 Abs. 1 Satz 1 BAO. § 27 Abs. 1 BAO lautet: *„Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.“*
  - Als statutarischer Sitz einer nach österreichischem Recht gegründeten GmbH, AG oder Genossenschaft kann nur ein inländischer Ort gewählt werden (vgl *Ratka in Straube*, GmbHG § 5 Rz 78; *Ratka/Wolfbauer*, ZfRV 2009/10; § 14 AktG; § 9 Abs. 3 GenG).
  - Eine ausdrückliche Normierung der unbeschränkten Steuerpflicht als Begünstigungsvoraussetzung im ersten Satz von § 11 Abs. 2 KStG 1988 konnte dem Gesetzgeber daher auch im Hinblick auf den zweiten Fall des ersten Satzes von § 1 Abs. 2 KStG 1988 (unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Sitzes im Inland) entbehrlich erscheinen.
- Dass diese traditionelle Auffassung nach Auffassung des EuGH beim Zuzug (fast) nicht mehr gilt (vgl *Ratka/Wolfbauer*, ZfRV 2009/10), ändert nichts daran, dass sich daraus die Absicht des Gesetzgebers erschließen lässt. Auch die sich schließlich ergebende Nichtanwendbarkeit der Wörter „unbeschränkt steuerpflichtige“ im zweiten Satz von § 11 Abs. 2 KStG 1988 (durch materielle Derogation; vgl unten) im vorliegenden Fall ändert nichts daran, dass daraus die Absicht des Gesetzgebers im Hinblick auf die Begriffe „Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ im ersten Satz von § 11 Abs. 2 KStG 1988 erschlossen werden kann.

b) Zum DBA Österreich – Schweiz, das der vorgebrachten EAS 2152 zugrundeliegt:

Ein Erfüllungsvorbehalt iSd Art. 50 Abs. 2 B-VG zu dem vom Nationalrat genehmigten DBA Österreich – Schweiz vom 30. Jänner 1974 (BGBl 64/1975) ist nicht ersichtlich. Dieses DBA ist daher unmittelbar anwendbar und ist unmittelbare Grundlage für innerstaatliche Vollzugsakte; es liegt eine sogenannte generelle Transformation dieses Staatsvertrages vor (vgl *Mayer*, B-VG<sup>4</sup>, Art 50 B-VG II.2). Die generelle Transformation ist die bei Doppelbesteuer-

erungsabkommen übliche Vorgangsweise (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 0-13)

Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz vom 30. Jänner 1974 (BGBl 64/1975) bestimmt:

*„2. Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.“*

(Die Bestimmung über Steuerfreibeträge, –vergünstigungen und –ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten kann hier nicht gegenständlich sein.)

*„Unternehmen eines Vertragsstaates“* ist gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA Österreich – Schweiz ein *„Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“*.

Art. 4 Abs. 1 DBA Österreich – Schweiz: *„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.“*

Nach dem dritten Teil, erstem Titel des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer werden als juristische Personen u.a. die Aktiengesellschaften besteuert (Art. 49). *„Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet“* (Art. 50). *„Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland“* (Art. 52).

Die D-AG ist daher aufgrund ihres Sitzes in der Schweiz nach schweizerischem Recht unbeschränkt steuerpflichtig und somit iSd Art. 4 Abs. 1 DBA Österreich – Schweiz in der Schweiz ansässig. Ein von der D-AG in Österreich betriebenes Unternehmen fällt daher unter Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz, und die D-AG ist dadurch überhaupt erst grundsätzlich abkommensberechtigt iSd Art. 1 des DBA Österreich – Schweiz (*„Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.“*).

Die Bilanzbündeltheorie gilt grundsätzlich auch bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Tz 780-783). Die inländischen Betriebsstätten einer betrieblich tätigen Personengesellschaft stellen Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter dar (vgl. EAS 2404).

Somit stellt die Kommanditbeteiligung der schweizerischen D-AG an der österreichischen Bw eine Betriebsstätte iSd Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz der D-AG dar.

Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz hat Gesetzesändernden bzw. Gesetzesergänzenden Inhalt; der Inhalt steht daher nach dem Stufenbau der Rechtsordnung auf dem Rang eines Gesetzes (vgl. auch *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 0-14).

*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup>, führen in Rz 238 aus: „Generell transformierten StV kann auch durch innerstaatliche Rechtsquellen gleichen Ranges derogiert werden, wodurch sie ihre innerstaatliche Geltung verlieren; völkerrechtlich bleiben sie in Geltung.“*

Es ist diesbezüglich also zu entscheiden:

- Derogiert das Steuerreformgesetz 2000, BGBl I 106/1999, insbesondere durch die Änderung von § 11 Abs. 2 KStG 1988, als lex posterior dem Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz materiell derart, dass die in § 11 Abs. 2 KStG 1988 normierte Einschränkung der Gewährung der Begünstigung aus der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gegenüber der beschränkt steuerpflichtigen schweizerischen D-AG wirksam ist? (Variante 1)
- Oder derogiert das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz, BGBl 64/1975, als speziellere Vorschrift der Einschränkung der Gewährung der Begünstigung aus der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl I 106/1999 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, sodass diese Einschränkung gegenüber der beschränkt steuerpflichtigen schweizerischen D-AG unwirksam ist? (Variante 2)

Nach Literatur (*Schuch/Stieglitz in Lang/Schuch/Staringer, Diskriminierungsverbote im Recht der DBA*, 412 mwN) und Rechtsprechung (VwGH 28.6.1963, 2312/61; VwGH 17.12.1975, 1037/75; UFS 13.2.2008, RV/0401-L/07-RS1) derogieren Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen als speziellere Regelungen den generellen Vorschriften im innerstaatlichen Recht.

Es ist also die vorgenannte Variante 2 maßgebend.

Damit ist auch EAS 2152 zuzustimmen.

Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz derogiert materiell dem Ausschluss der Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung für die schweizerische D-AG gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 aufgrund deren beschränkter Steuerpflicht.

Auch der Ausschuß gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 von der Eigenkapitalzuwachsverzinsung liegt nicht vor: Weder ist im österreichischen Firmenbuch eine Zweigniederlassung der Kommanditistin eingetragen noch ist sonst ist irgendein österreichischer ‘Eigenbetrieb’ der Kommanditistin ersichtlich, in dessen Betriebsvermögen die Kommanditistin ihren Kommanditanteil iSd § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 halten könnte.

c) Zum europäischen Gemeinschaftsrecht, das dem vorgebrachten Erkenntnis des VwGH 20.2.2008, 2008/15/0019 zugrundeliegt:

Da die auf den vorliegenden Fall der Bw und ihrer Kommanditistin anzuwendende Rechtslage bereits infolge des DBA Österreich-Schweiz dadurch gekennzeichnet ist, dass der Voraussetzung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht materiell derogiert worden ist, kann hier dahingestellt bleiben, ob im Falle der Abwesenheit einer derartigen materiellen Derogation aufgrund der europarechtlichen Grundfreiheiten eine Verdrängung der innerstaatlichen Voraussetzung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht eingetreten wäre.

d) Auswirkung der ursprünglichen Nichtgeltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auf den materiellen Anspruch darauf:

Zu klären ist:

- Ist mit der Nichtgeltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung
  - im Jahresabschluss für das Jahr 2002
  - und/oder in der Einkünfteerklärung für das Jahr 2002

und/oder ist mit der Rechtskraft der Einkünftefeststellung für das Jahr 2002 mit der Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2004 der materielle Anspruch auf die Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung betreffend das Jahr 2002 erloschen?

- Ist mit der Nichtgeltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung
  - im Jahresabschluss für das Jahr 2003
  - und/oder in der Einkünfteerklärung für das Jahr 2003

und/oder ist mit der Rechtskraft des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2003 vom 12. Oktober 2007 oder – im vorliegenden Fall mit der gleichen Wirkung – mit der Rechtskraft des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2003 vom 1. Februar 2005 der materielle Anspruch auf die Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung betreffend das Jahr 2003 erloschen?

- Ist mit der Nichtgeltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung
  - im Jahresabschluss für das Jahr 2004
  - und/oder in der Einkünfteerklärung für das Jahr 2004

und/oder ist mit der Rechtskraft des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2004 vom 12. Oktober 2007 oder – im vorliegenden Fall mit der gleichen Wirkung – mit der

Rechtskraft des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2004 vom 24. Juni 2005 der materielle Anspruch auf die Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung erloschen?

Da die Eigenkapitalzuwachsverzinsung gemäß § 11 Abs. 1 EStG 1988 und gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 auch außerbilanzmäßig als Betriebsausgabe abgezogen werden konnte, konnte die Nichtgeltendmachung in den Jahresabschlüssen 2002, 2003 und 2004 den materiellen Anspruch nicht berührt haben.

Wegen der genannten außerbilanziellen Abzugsmöglichkeit kann eine nachträgliche Geltendmachung nicht von den Regelungen für Bilanzänderungen betroffen sein.

§ 11 EStG 1988 und § 11 KStG 1988 sahen keine Fristen vor, bei deren Nichteinhaltung der materielle Anspruch auf die Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung erloschen wäre. Es wurde auch nicht die Geltendmachung in einer Beilage (Verzeichnis) zur Steuererklärung (Einkünfteerklärung) gefordert wie in § 108e Abs. 4 EStG 1988.

Es sind daher weder durch die Nichtgeltendmachung in den Einkünfteerklärungen für die Jahre 2002, 2003 und 2004 noch durch die Nichtberücksichtigung in den rechtskräftigen Einkünftefeststellungen für die Jahre 2002, 2003 und 2004 die materiellen Ansprüche auf die Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung erloschen.

Der Antrag im Schreiben 12. November 2008, die Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 unter Berücksichtigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung festzusetzen, bedeutet somit eine wirksame Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung. Ob diese materielle Rechtslage schließlich auch bescheidmäßig umgesetzt werden kann, ist ein verfahrensrechtliches Thema.

#### I) Verfahrensrechtliche Rechtslage:

Wie bereits unter Punkt D/b festgehalten, ist wirksam nur ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO gestellt worden und keiner auf Verfahrenswiederaufnahme gemäß § 303 BAO. Die Beseitigung des Ausspruches über den vermeintlichen Antrag gemäß § 303 BAO im angefochtenen Bescheid erfolgt dadurch, dass in dem durch die vorliegende Berufungsentscheidung neu gefassten Spruch des angefochtenen Bescheides eben nicht mehr auf den vermeintlichen Antrag gemäß § 303 BAO eingegangen wird.

#### a) Zur Unrichtigkeit der aufzuhebenden Bescheide:

§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBl I 124/2003 bestimmt: *„Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“*



Hierbei ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 14; die aaO § 289 Tz 59ff angeführten Ausnahmen sind hier nicht gegenständlich). Ob sich der Spruch der aufzuhebenden Bescheide (BVE hinsichtlich Einkünftefeststellung 2002 vom 9. Februar 2004, Einkünftefeststellungsbescheide für 2003 und 2004 vom 12. Oktober 2007) als unrichtig erweist, ist daher nach der jetzigen Sach- und Rechtslage zu beurteilen. Dies wird auch durch die Formulierung von § 299 Abs. 1 BAO gestützt, welcher darauf abstellt, dass sich der Spruch eines Bescheides als nicht richtig „erweist“, was eben auch auf eine Veränderung im Zeitablauf hindeuten kann. Ein ehemals richtiger Bescheid kann daher im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO unrichtig werden.

Die jetzige Sach- und Rechtslage ist dadurch gekennzeichnet, dass mittlerweile die Eigenkapitalzuwachsverzinsung geltend gemacht wird. Somit erweisen sich die aufzuhebenden Einkünftefeststellungsbescheide, in denen die Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht berücksichtigt worden ist, jetzt als unrichtig, zumal über die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO abzusprechen ist (VwGH 1.6.2006, 2006/15/0021). § 299 Abs. 1 BAO ist erfüllt.

Inwieweit es der Bw möglich oder zuzumuten war, bereits früher in ihren Einkünfteerklärungen die Eigenkapitalzuwachsverzinsung geltend zu machen, ist nach der hier vorgenommenen und nur auf die jetzige Sach- und Rechtslage abstellenden Interpretation von § 299 Abs. 1 BAO unerheblich. Erheblich wäre die ursprüngliche Unterlassung einer Beantragung nur bei den Voraussetzungen für eine Verfahrenswiederaufnahme (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 25), welche hier aber nicht zu untersuchen sind.

b) Rechtzeitigkeit des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 12. November 2008:

§ 302 BAO idF BGBl I 97/2002 bestimmte bezug habend: *„(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.“*

*(2) Darüber hinaus sind zulässig:*

*a) Berichtigungen nach § 293 ... [nicht gegenständlich]*

*b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist;*

*c) Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist;*

*d) Aufhebungen nach § 300 ... [nicht gegenständlich].*

§ 302 Abs. 2 lit. c BAO 'entfiel' durch BGBl I 20/2009 (AbfVRefG), indem

- Art. 1 („Änderung der Bundesabgabenordnung“) Z 78 des AbgVRefG, BGBl I 20/2009, bestimmt: „§ 302 Abs. 2 lit. c entfällt.“
- § 323 Abs. 23 Satz 3 BAO idF BGBl I 20/2009 bestimmt: „Die §§ 201 und 302, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 treten mit 1. November 2009 in Kraft.“

Gemäß § 26 Abs. 2 ZustellG idF BGBl I 158/1998 ist zu vermuten, dass die mit 9. Februar 2004 (Montag) datierte Berufungsvorentscheidung in Sachen Einkünftefeststellung für das Jahr 2002 am 12. Februar 2004 zugestellt wurde. Gemäß § 26 Abs. 2 ZustellG idF BGBl I 10/2004 gilt die Zustellung der mit 12. Oktober 2007 (Freitag) datierten Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 als am 16. Oktober 2007 bewirkt.

Die Antragsfrist gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO endete daher hinsichtlich des Jahres 2002 gemäß § 108 Abs. 3 BAO mit Ablauf des 14. Februar 2005 (Montag) sowie hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 mit Ablauf des 16. Oktober 2008 (Donnerstag).

Aus § 302 Abs. 2 lit. b BAO resultiert somit keine Rechtzeitigkeit des mit 12. November 2008 datierten, im Zeitraum vom 12. bis 30. November 2008 postalisch eingebrachten (vgl oben Punkt D/a) Aufhebungsantrages, sodass § 302 Abs. 2 lit. c BAO näher zu untersuchen ist:

§ 302 Abs. 2 lit. c BAO idF BGBl I 97/2002 stellte auf Widerspruch „mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen“ oder „mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union“ ab.

Ein Widerspruch zu dem im Streitzeitraum anzuwendenden Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union konnte hier nicht vorliegen, indem – wie in Punkt H/b dargestellt – dem Ausschluss der Eigenkapitalzuwachsverzinsung für abkommensberechtigte, in Österreich beschränkt steuerpflichtige schweizerische Aktiengesellschaften schon durch das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Österreich – Schweiz materiell derogiert worden war.

Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im DBA Österreich – Schweiz hat sowohl eine völkerrechtliche als auch eine innerstaatliche Komponente, denn es ist sowohl eine zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung als auch infolge genereller Transformation eine innerstaatliche Norm im Gesetzesrang. Würde man einen Widerspruch zu den regelmäßig generell transformierten Doppelbesteuerungsabkommen in deren innerstaatlicher Komponente suchen, so wäre die Bestimmung über den Widerspruch zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen in § 302 Abs. 2 lit. c BAO inhaltsleer gewesen, weil ein Widerspruch bereits bei der Anwendung des innerstaatlichen Rechtes aufzulösen wäre. Ein

solches Verständnis des § 302 Abs. 2 lit. c BAO kann nicht die gesetzgeberische Absicht gewesen sein. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bestimmung über den Widerspruch zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen in § 302 Abs. 2 lit. c BAO auf einen Widerspruch zwischen der innerstaatlichen Gesetzeslage (ohne allfällige materielle Derogation durch die innerstaatliche Komponente eines DBA) und der völkerrechtlichen Komponente eines DBA abstellt (im Ergebnis ebenso: *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 302 Tz 12).

Im Zeitpunkt der Einbringung des gegenständlichen Aufhebungsantrages im November 2008 lag daher ein Widerspruch im Sinne des § 302 Abs. 2 lit. c BAO vor, der bewirkte, dass nach der Rechtslage im November 2008 die beantragten Aufhebungen gemäß § 299 BAO „bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist“ zulässig waren bzw sind (hierzu vgl unten).

Einkünftefeststellungen gemäß § 188 BAO unterliegen nicht der Verjährung. Um § 302 Abs. 2 lit. c BAO nicht für Einkünftefeststellungen unanwendbar zu machen, was nicht die gesetzgeberische Absicht gewesen sein kann, ist auf die Verjährung der von der Einkünftefeststellung abgeleiteten Abgabenfestsetzungen abzustellen. Im vorliegenden Fall – das gesamte Eigenkapital der Bw und somit auch der gesamte Eigenkapitalzuwachs ist der D-AG zugeordnet – ist auf die Verjährung der Körperschaftsteuerfestsetzung bei der D-AG abzustellen. Aufgrund der nach außen erkennbaren Maßnahmen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches – Erlassung von Körperschaftsteuerbescheiden an die Kommanditistin und auch von vorgelagerten Einkünftefeststellungsbescheiden an die Bw (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 209 Tz 12) – verlängerte sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die fünfjährige Verjährungsfrist um ein Jahr auf sechs Jahre. Gerechnet vom jeweiligen Verjährungsbeginn – dem Ablauf des Jahres 2002 für die KSt 2002 bzw dem Ablauf des Jahres 2003 für die KSt 2003 bzw dem Ablauf des Jahres 2004 für die KSt 2004 – endete die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2008 bzw des Jahres 2009 bzw des Jahres 2010. Der Aufhebungsantrag ist daher hinsichtlich aller drei Streitjahre innerhalb der Frist gestellt worden.

Die gegenständliche, am 22. Juni 2011 mündlich verkündete Berufungsentscheidung bewirkt durch die entsprechende Abänderung des angefochtenen Bescheides die Aufhebung von Bescheiden nach Ablauf der o.a. Verjährungsfristen. Die Zulässigkeit hierfür resultiert aus der Antragstellung vor Ablauf der Verjährungsfristen:

Der Sachverhalt der Antragstellung im November 2008 erfüllte zum Zeitpunkt der Antragstellung den Tatbestand der Antragseinbringung innerhalb der Verjährungsfrist(en).

Das Entfallen von § 302 Abs. 2 lit. c BAO mit 1. November 2009 durch BGBl I 20/2009 (AbfVRefG) enthält weder eine Übergangsbestimmung noch eine Bestimmung der rückwirkenden Vernichtung der Erfüllung des Tatbestandes der Antragseinbringung innerhalb

der Verjährungsfrist. Es ist daher davon auszugehen, dass die rechtzeitig beantragte Aufhebung gemäß § 299 BAO deren bescheidmäßige Bewilligung im Jahr 2011 weiterhin zulässig macht.

c) Ermessensübung:

Die Differenz zwischen Normalsteuersatz (34%) und Sondersteuersatz für die Eigenkapitalzuwachsverzinsung (25%) beträgt für die Streitjahre 9% (im Sinne von Prozentpunkten). Die Eigenkapitalzinsen betragen 224.240,66 € für 2002, 67.591,20 € für 2003 und 201.890,56 € für 2004, somit insgesamt 493.722,42 €. Davon 9% sind 44.435,02 € an zu erwartender steuerlicher Auswirkung. Dies ist kein geringfügiger Betrag. Aus dem Grunde der Geringfügigkeit resultiert daher bei der Ermessensübung kein Argument, das für die Unterlassung der Bescheidaufhebung spräche.

Damit verbleibt für die Ermessensübung nur der Grundsatz (zu diesem vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 54), dass der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Daher wird das Ermessen dahingehend geübt, dass die Bescheidaufhebungen verfügt werden.

J) Konsequenzen:

Bisher im Rechtsbestand und somit der Aufhebung zugänglich sind die Einkünftefeststellung für das Jahr 2002 in Gestalt der Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2004, welche einen erstinstanzlichen und gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebbarer Bescheid darstellt, sowie die Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom 12. Oktober 2007.

Diese Bescheide werden mit dem durch die vorliegende Berufungsentscheidung umformulierten Spruch des angefochtenen Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Die weitere Konsequenz aus diesen Bescheidaufhebungen, nämlich die Erlassung neuer erstinstanzlicher Bescheide (hinsichtlich 2002 wiederum in Gestalt einer Berufungsvorentscheidung) liegt im Wirkungsbereich des Finanzamtes, sodass gemäß § 299 Abs. 2 Satz 2 BAO hier keine Verbindung von aufhebenden Bescheiden und Ersatzbescheiden erfolgt.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 5. Juli 2011