

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X, Adresse, vertreten durch Grant Thornton Unitreu GmbH, 1200 Wien, Handelskai 92, Gate 2, 7A, vom 16. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Februar 2007 betreffend Abweisung von Anträgen auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abgeändert dass sie aussprechen:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 2. April 2003 bzw. der Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 6. November 2003 werden gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Hinsichtlich des dem Rechtsmittel zugrundeliegenden Sachverhaltes wird auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 21. Oktober 2013, Zl. RV/1703-W/07 (mit erledigt RV/1728-W/07) verwiesen. Die dort maßgeblichen Entscheidungsgründe werden nachfolgend (als "Entscheidungsgründe UFS" bezeichnet und inhaltlich ident) wiedergegeben.

Der UFS gab darin den Berufungen gegen die Abweisungsbescheide betreffend des Antrags auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 statt.

Gegen die Berufungsentscheidung des UFS wurde von Seiten der Behörde vor dem Verwaltungsgerichtshof mit Schreiben vom 2. Dezember 2013 Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 21. September 2016 Zl. 2013/13/0116 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes 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 benannte Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand getreten. Über die als Beschwerden geltenden Berufungen vom 16. Mai 2007 gegen die Abweisungsbescheide betreffend Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 ist daher neuerlich zu entscheiden.

Vorweg ist zu bemerken, dass die in dem aufgehobenen Bescheid des UFS dargestellte rechtliche Würdigung mit Ausnahme des letzten Absatzes vollinhaltlich aufrecht bleibt. Die dortigen Erwägungen werden vom Bundesfinanzgericht geteilt. Auf die vom VwGH aufgezeigte Rechtswidrigkeit wird am Ende des Erwägungsteiles eingegangen.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung bzw. Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 14. März 2017 zurückgezogen.

Das Finanzamt hat nach Ergehen der Berufungsentscheidung vom 21. Oktober 2013 entsprechend § 299 (2) BAO Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 erlassen hat, die dem Antrag der X folgen.

„Entscheidungsgründe UFS“

Die X (im folgenden Bw.) war im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu jeweils 100% an der Y AG und der Z AG beteiligt, zwei Aktiengesellschaften mit Sitz in Vaduz, Liechtenstein.

Das Vermögen der beiden Aktiengesellschaften war zur Gänze in Form von Aktien, Obligationen und Edelmetallen veranlagt.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2001 ersuchte die Bw. das BMF um Rechtsauskunft, ob die beiden Gesellschaften im Hinblick auf den Umstand, dass eine Analyse der Vermögensveranlagung ergeben habe, dass die Y AG in 8 Fällen und die Z AG in 5 Fällen gegen die Veranlagungsvorschriften des § 20 InvFG 1993 verstoßen hätten, überhaupt als ausländische Investmentfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 InvFG anzusehen seien.

Das BMF teilte mit Schreiben vom 13. November 2001 dazu mit, dass bei ausländischen Aktiengesellschaften, welche ihr Vermögen nach dem Grundsatz der Risikostreuung veranlagen, steuerlich gemäß § 42 Abs. 1 InvFG 1993 ein Investmentfonds vorliege. Der Gesetzgeber verfolge durch die weite Definition des ausländischen Investmentfonds in § 42 Abs. 1 InvFG 1993 auch den Zweck, ausländische Veranlagungsformen, die dem österreichischen Investmentfonds ähnlich seien, wie inländische Fonds zu versteuern. Dazu gehöre auch die Erfassung von im Inland nicht zulässigen Fondsveranlagungen, wie etwa die im Ausland nicht unübliche Beimischung von Edelmetallen.

Die Schlussfolgerung in der Anfrage, dass der Umstand, dass ein ausländisches Produkt, das gegen die Veranlagungsvorschriften des § 20 InvFG 1993 verstöße, nicht automatisch als ausländischer Investmentfonds gemäß § 42 Abs. 1 InvFG 1993 angesehen werden könne, sei so nicht richtig. Diese Bestimmungen könnten zwar in

Einzelfällen (z.B. hinsichtlich der Frage der Anzahl von vorliegenden Veranlagungstiteln für die Annahme einer Risikostreuung) herangezogen werden, eine allgemeine Einhaltung dieser Bestimmungen sei jedoch nicht erforderlich. Es sollten vielmehr durch § 42 Abs. 1 InvFG 1993 auch dem Investmentfonds ähnliche Veranlagungsformen erfasst werden, deren Einrichtung im Inland auf Grund geltenden inländischen Rechts nicht zulässig sei.

Entsprechend dieser Rechtsauskunft wurden von der Bw. Investmentfondserträge aus den Beteiligungen an den beiden Aktiengesellschaften in Höhe von € 485.551,63 (2001) sowie € 499.883,67 (2002) erklärt. Mit Bescheiden vom 2. April und 6. November 2003 wurde die Bw. jeweils erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 veranlagt.

Mit Eingabe vom 17. August 2004 stellte die Bw. die Anträge, den Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 2. April 2003, zugestellt am 7. April 2003 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 6. November 2003, zugestellt am 6. November 2003 gemäß § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit c BAO wegen EWR- bzw. EG Rechtswidrigkeit aufzuheben, wobei auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2003, 99/14/0081 hingewiesen wurde.

Mit Bescheiden vom 14. Februar 2007 wies das Finanzamt den Antrag betreffend das Jahr 2001 als verspätet zurück, der Antrag betreffend das Jahr 2002 wurde als unbegründet abgewiesen. Ein Verstoß gegen zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarungen oder gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union liege gegenständlich nicht vor.

Zwar habe der VwGH in dem von der Bw. zitierten Erkenntnis ausgesprochen, dass § 42 InvFG 1993, wonach ausländische Rechtsgebilde ungeachtet ihrer Rechtsform nur aufgrund der Risikostreuung als Investmentfonds angesehen werden, gegen die in Artikel 40 des EWR-Abkommens iVm der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG statuierte Kapitalverkehrsfreiheit verstöße. Der VwGH komme aufgrund des Grundsatzes "lex posterior derogat legi priori" zum Ergebnis, dass Art. 40 EWR-Abkommen die früher kundgemachte Norm des § 42 InvFG 1993 infolge materieller Derogation insoweit aufhebe, als sie im Widerspruch zum EWR-Abkommen gestanden sei.

Unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes komme die Finanzverwaltung zur Auffassung, dass § 42 InvFG 1993 durch die Investmentfondsgesetznovelle 1998 (BGBl I 1998/41) neu gefasst worden sei und somit diese Novelle das spätere Gesetz darstelle und daher keine Rechtswidrigkeit gegenüber dem früher erlassenem EWR-Abkommen mehr gegeben sei.

Dagegen erhob die Bw. Berufung.

Zur Begründung wurde folgendes ausgeführt:

Ungeachtet der späteren Novellierung des InvFG 1993 nach Veröffentlichung des EWR Abkommens im Bundesgesetzblatt, führe dies zu keiner Immunisierung von gemeinschaftsrechtlich bedenklichen Bestimmungen des InvFG. Es sei weiterhin zu prüfen, ob durch die Besteuerung von ausländischen Investmentfonds Gemeinschaftsrecht verletzt werde.

Die Finanzverwaltung vertrete im gegenständlichen Fall die Auffassung, dass bei der Beteiligung an einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft die Besteuerung gemäß § 42 InvFG 1993 zur Anwendung zu gelangen habe. Bei der Einstufung als ausländischer Investmentfonds komme es daher nicht auf die Rechtsform des ausländischen Rechtsträgers an (vgl. Puchinger, Investmentfonds & Steuern, 148).

Die damit erfolgte steuerliche Umqualifizierung der liechtensteinischen Gesellschaften als ausländischer Investmentfonds führe dazu, dass das dem InvFG 1993 bekannte Durchgriffsprinzip zu beachten sei. Folglich seien auch bei mangelnder Ausschüttung der liechtensteinischen Gesellschaften an die österreichische Privatstiftung sogenannte ausschüttungsgleiche Erträge anzusetzen. Es komme zu der Fiktion, dass alle Erträge der Investmentfonds dem Anteilinhaber direkt zuzurechnen seien.

Die steuerlichen Folgen des Durchgriffsprinzips seien bei inländischen Investmentfonds nur dann zu berücksichtigen, wenn die - im Vergleich zur Fiktion des ausländischen Investmentfonds - strenger Kriterien erfüllt seien. Gemäß § 1 Abs. 1 InvFG 1993 sei ein Kapitalanlagefonds ein aus Wertpapieren und/oder Geldmarktinstrumenten und/oder anderen in §§ 20 und 21 leg. cit. genannten liquiden Finanzanlagen bestehendes Sondervermögen, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile zerfalle, im Miteigentum der Anteilsinhaber stehe und nach den Bestimmungen des InvFG 1993 gebildet sei. Das bedeute, dass ein österreichischer Rechtsträger (Investmentfonds) dem steuerlichen Transparenzprinzip unterliege.

Aus der eindeutigen Regelung des § 1 Abs. 1 InvFG 1993 sei daher abzuleiten, dass eine nach österreichischem Recht gegründete Aktiengesellschaft nie als Investmentfonds im Sinne des InvFG 1993 angesehen werden könne, selbst dann nicht, wenn sie die in § 42 oder § 1 Abs. 1 InvFG 1993 normierten Voraussetzungen (Risikostreuung etc.) erfülle.

Es obliege daher der Entscheidung des österreichischen Anlegers, ob er in eine österreichische Aktiengesellschaft investiere und somit das Durchgriffsprinzip des InvFG 1993 vermeidet (Anwendung des Trennungsprinzips) oder seine liquiden Mittel in einen inländischen Investmentfonds veranlagt, um so die Rechtsfolgen der Durchgriffsbesteuerung auszulösen.

Hingegen habe der österreichische Investor keine Möglichkeit zwischen Durchgriffsbesteuerung oder Trennungsprinzip zu wählen, wenn er sich dazu entschließe, seine liquiden Mittel in einen ausländischen EU- oder EWR Rechtsträger zu investieren.

Sowohl die deutsche Aktiengesellschaft als auch ein deutscher Investmentfonds bzw. die liechtensteinische Aktiengesellschaft oder der liechtensteinische Investmentfonds würden zu einer Durchgriffsbesteuerung gemäß § 42 InvFG 1993 führen.

Durch die Anwendung von § 42 InvFG 1993 komme es zu einem Verstoß gegen Artikel 40 des EWR Abkommens, BGBI 1993/909 in Verbindung mit der durch Anhang XII übernommenen Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988. Gemäß Artikel 40 leg. cit. unterliege der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig seien, keinen Beschränkungen und

keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes.

§ 42 InvFG 1993 sei aufgrund Artikel 40 EWR-Abkommen und der oben angeführten Richtlinie in gemeinschaftskonformer Weise dahingehend anzuwenden, dass für die liechtensteinische Aktiengesellschaft das Trennungsprinzip zur Anwendung gelange und somit nicht die Rechtsfolgen des § 42 leg. cit. zu beachten seien.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Ausführungen von Kirchmayr verwiesen, die ebenfalls die Auffassung der Gemeinschaftswidrigkeit des § 42 InvFG 1993 vertrete und zur Auffassung gelangt sei, dass dies bereits aus dem oben angeführten Erkenntnis des VwGH abzuleiten sei (Kirchmayr, Pauschalbesteuerung von "schwarzen" ausländischen Investmentfonds widerspricht Gemeinschaftsrecht, GeS 2004, 109). Dieselbe Auffassung vertrete auch Marschner (Investmentfonds in Fallbeispielen, 2006, S 356).

Die fehlende Abschirmwirkung der ausländischen liechtensteinischen Gesellschaft im Vergleich zu Abschirmwirkung einer österreichischen Gesellschaft führe auch aus Gründen der Niederlassungsfreiheit zu gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.

Aufgrund der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen - Durchgriffswirkung und somit Besteuerung von ausschüttungsgleichen Erträgen - führe dies zu einer Benachteiligung, die dazu führen könnte, eine Gesellschaft nicht in Liechtenstein zu gründen. Da durch den Durchgriff in § 42 InvFG 1993 ausländische Gesellschaften gegenüber inländischen benachteiligt würden, verstöße § 42 leg.cit. gegen Gemeinschaftsrecht (Marschner, Missbrauch und Gemeinschaftsrecht : Das Urteil im Fall "Cadbury Schweppes" FJ 2007,21).

Neben der Rechtsprechung des EuGH werde auch auf das Urteil des BFH vom 25. Februar 2004, I R 42/02 verwiesen. In diesem komme der BFH ausdrücklich zum Ergebnis, dass die Abschirmwirkung aufgrund der Gründung einer Kapitalgesellschaft aus europarechtlichen Gesichtspunkten zulässig sei. Weiters führe er aus, dass die Abschirmwirkung einer solchen Gesellschaft auch dann zu akzeptieren sei, wenn damit steuerliche Vorteile verbunden sind. Tumpel komme unter Hinweis auf das Urteil des BFH zur Erkenntnis, dass § 42 InvFG 1993 in der gegenständlichen Ausgestaltung somit gemeinschaftswidrig sei (vgl. Tumpel, Ist die Durchgriffsbesteuerung bei Kaitalgesellschaften gemäß § 42 Abs. 1 InvFG gemeinschaftswidrig?, SWI 2004,501).

Aufgrund der oben angeführten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit sei die Frist für die Aufhebung nach § 299 in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit c BAO auch hinsichtlich des Jahres 2001 gewahrt.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2013 nahm das Finanzamt zu den von der Bw. angeführten Argumenten Stellung:

Nach Ansicht des Finanzamtes hätten die Aussagen des VwGH im Erkenntnis vom 11.12.2003, 99/14/0081 für den gegenständlichen Berufungsfall keine Relevanz.

So sei dieses Erkenntnis zu § 42 InvFG idF BGBI. Nr. 818/1993 ergangen, für die berufungsgegenständlichen Jahre seien jedoch die Fassungen BGBI. Nr. I 41/1998 bzw. BGBI. Nr. I 106/1999, 2/2001 einschlägig.

Der VwGH komme im genannten Erkenntnis zu dem Ergebnis, dass § 42 InvFG 1993 in der hier maßgeblichen Fassung "unzweifelhaft" gegen die in Art 40 EWR-Abkommen festgelegte "Freiheit des Kapitalverkehrs" verstößt. Dieser Verstoß ergebe sich aber aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Veräußerung in- und ausländischer Investmentfondsanteile und zwar insbesondere im Hinblick auf die Fiktion einer pauschalierten Ausschüttung durch § 42 Abs. 2 Z 5 InvFG 1993 bei der Veräußerung eines Anteils an einem "schwarzen" Auslandsfonds. Die Qualifikation einer ausländischen Kapitalgesellschaft als ausländischer Investmentfonds nach Maßgabe von § 42 Abs. 1 InvFG 1993 sei hingegen nicht Gegenstand der Entscheidung gewesen. Daher könnten dem Erkenntnis auch keinerlei Aussagen zu einer allfälligen EWR-Widrigkeit der Umqualifikation in einen ausländischen Investmentfonds im Sinne des § 42 Abs. 2 Z 1 InvFG 1993 idF BGBI. 818/1993 entnommen werden.

Entgegen der Auffassung der Bw. lasse das Erkenntnis des VfGH vom 15.10.2004, G 49/04 Rückschlüsse auf die Konformität der Umqualifizierung ausländischer Rechtssubjekte durch § 42 Abs. 1 InvFG 1993 im Anwendungsbereich des EG und EWR Vertrages zu.

Gegenstand des Verfahrens sei die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 gewesen, die eine generelle Pauschalbesteuerung ausländischer Investmentfonds, die keine Meldung steuerlicher Daten durchführten, vorsah. Da aber die Umqualifizierung in ausländische Kapitalanlagefonds nach § 42 Abs. 1 InvFG nach Ansicht des Finanzamtes präjudiziell für die Prüfung des Verfassungskonformität des § 42 Abs. 2 InvFG war, sei davon auszugehen, dass der VfGH sich auch mit der Frage der Umqualifizierung beschäftigt habe.

Daher lasse sich aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht die Aussage des VfGH, dass die Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 EG-konform sei auch auf § 42 Abs. 1 InvFG 1993 erstrecken. Der VfGH hätte ansonsten nämlich von einer unmittelbaren Anwendbarkeit des EG-Rechts ausgehen und den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts bejahen müssen.

Entgegen der Ansicht der Bw. seien die Aussagen des VfGH zur Gemeinschaftsrechtskonformität des § 42 Abs. 2 InvFG mit dem EG-Vertrag auch auf den Anwendungsbereich des EWR-Vertrages übertragbar (Hinweis auf EuGH 28.10.2010, C-72/09, RS. Etablissements Rimbaud, Rz 21).

Weiters wurde vom Finanzamt vorgebracht, dass aufgrund der 100%igen Beteiligung der Bw. an den beiden liechtensteinischen Kapitalgesellschaften nicht ein Anwendungsfall der Kapitalverkehrsfreiheit sondern vielmehr der Niederlassungsfreiheit vorliege.

Zuletzt wurde vorgebracht, dass im Zusammenhang mit der Erlassung des AIFMG auch Änderungen in der Umqualifizierung bei ausländischen Kapitalanlagefonds erfolgt seien.

In jüngerer Zeit habe die Europäische Kommission Österreich darauf hingewiesen, dass die der Umqualifizierung ausländischer Kapitalgesellschaften in ausländische Kapitalanlagefonds zu Grunde liegende Systematik in Einzelfällen zu unsachlichen Ergebnissen und einer unionsrechtlich problematischen Ungleichbehandlung in- und ausländischer Körperschaften führen könnte. Die rechtliche Analyse der Kommission, wonach das österreichische Recht für ertragsteuerliche Zwecke zwischen einem inländischen Kapitalanlagefonds (formale Anknüpfung) und einem ausländischen Kapitalanlagefonds (materielle Anknüpfung) unterscheide, sei aus österreichischer Sicht zwar grundsätzlich zutreffend, der Kommission sei jedoch die Notwendigkeit dieser Systematik erläutert worden. Selbst wenn diese Systematik in Randbereichen zu den von der Kommission beanstandeten steuerlichen Ungleichbehandlungen führen könne, sei sie aufgrund der sonst möglichen steuerlichen Umgehungs- und Missbrauchskonstruktionen aus österreichischer Sicht dennoch gerechtfertigt. Die Anregungen der Kommission habe Österreich jedoch zum Anlass genommen, ein reformiertes Besteuerungskonzept in seinen Eckpunkten zu skizzieren, das einerseits die von der Kommission betonte Ungleichbehandlung beseitige und andererseits den mit den bisherigen Bestimmungen verfolgten Zielen Rechnung trage.

Das neue Konzept basiere daher im Wesentlichen auf einer nunmehr formalrechtlichen Anknüpfung an den Investmentfonds-Begriff, werde aber zusätzlich an Missbrauchsvermeidungsvorschriften (Niedrigbesteuerung im Ausland) gekoppelt. Seitens der Kommission sei signalisiert worden, dass diese in den Eckpunkten geschilderten Änderungen in der gewählten Systematik aus unionsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beanstanden seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes käme es auch bei Anwendung dieser neuen Regelung beim vorliegenden Sachverhalt, wiederum zu einer Umqualifizierung der ausländischen Kapitalgesellschaft in einen ausländischen Kapitalanlagefonds.

In der am 17. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die Vertreterin der Bw. aus, dass nach ihrer Ansicht sowohl die Kapitalverkehrsfreiheit also auch die Niederlassungsfreiheit durch die hier strittigen Bestimmungen und Vorgangsweisen verletzt seien.

Ausschüttungen aus in- oder ausländischen Aktiengesellschaften seien auf Ebene der empfangenden Privatstiftung immer steuerfrei gewesen. Erst durch die Umqualifizierung der liechtensteinischen Aktiengesellschaften in ausländische Investmentfonds sei eine Besteuerung auf Ebene der Privatstiftung erfolgt. Dies widerspreche dem Grundsatz, dass Kapitalerträge im Rahmen der Privatstiftung steuerfrei zu behandeln seien. Das BMF habe in den damaligen Stiftungsrichtlinien Rz 42 erklärt, dass dies auch im Falle der Missbrauchsbestimmungen des KStG zu gelten habe.

Weiters seien die Ausführungen des Finanzamtes zu den Bestimmungen des AIFMG im gegenständlichen Fall nicht sachdienlich, da die Missbrauchsbestimmungen, welche

in diesem Gesetzeswerk ausdrücklich geregelt seien, nach Ansicht des BMF auf Privatstiftungen nicht anwendbar wären.

Zudem werde auf einen aktuellen Artikel von Uni.-Prof. Sabine Kirchmayr-Schiesselberger (taxlex 2013, 81) verwiesen, in welchem ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich hinsichtlich der Umqualifizierung von ausländischen Kapitalgesellschaften diskutiert werde. Auch in diesem Artikel sei klar gestellt, dass die Missbrauchsbestimmungen in KStG und BAO als ausreichend anzusehen wären.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass der Normzweck des § 42 InvFG 1993 nicht die Frage der Steuerfreiheit von Ausschüttung aus Kapitalgesellschaften, sondern vielmehr die Gleichbehandlung aller ausländischen Vermögensveranlagungen in Bereich der Risikostreuung sei. Aus Gründen der Gleichbehandlung sei daher die Umqualifizierung vorzunehmen gewesen.

Weiters verwies das Finanzamt auf die 100% Beteiligung der Berufungswerberin an den betroffenen Aktiengesellschaften und wies darauf hin, dass die gänzliche Einflussnahme durch die Berufungswerber diese Umqualifizierung rechtfertige und somit gegen einen EU bzw. EWR Widrigkeit spreche.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO idF AbgVRefG, BGBI. I 20/2009 vom 25. 3.2009 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Mangels Normierung einer Übergangsbestimmung ist § 299 Abs. 2 BAO idF des AbgVRefG, BGBI. I 20/2009 auf bei Inkrafttreten offene Fälle anzuwenden.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung sind Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruchs 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 zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung beträgt die Frist der Bemessungsverjährung bei der Körperschaftsteuer fünf Jahre.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132). Dabei wird sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Verwaltungspraxis regelmäßig betont, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Gemäß § 42 Abs. 1 InvFG 1993 in der Fassung BGBI I 1999/106 sind die Bestimmungen des § 40 InvFG 1993 auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. Als solches gilt, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist. Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien im Sinne des § 14 des Kapitalmarktgesetzes sind ausgenommen.

Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde. Die Privatstiftung (im folgenden Bw.) war im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu jeweils 100% an der Y AG und der Z AG beteiligt, zwei Aktiengesellschaften mit Sitz in Vaduz, Liechtenstein.

Das Vermögen der beiden Aktiengesellschaften war zur Gänze in Form von Aktien, Obligationen und Edelmetallen nach dem Prinzip der Risikostreuung veranlagt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der Parteien und steht mit dem Akteninhalt in Einklang.

Streitpunkt im vorliegenden Fall ist die Frage, ob die Bestimmung des § 42 Abs. 1 InvFG 1993 in der Fassung BGBI I 1999/106, wonach ungeachtet der Rechtsform Kapitalerträge jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögens, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, nach dem Transparenzprinzip beim Investor zu besteuern ist, gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass diese Art der Besteuerung im Hinblick auf die Besteuerung vergleichbarer Kapitalgesellschaften in Österreich eine unzulässige Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten bzw. Mitgliedstaaten und Drittstaaten, die Mitglieder des EWR sind, darstellt.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen:

I. Besteuerung einer inländischen Aktiengesellschaft, die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegt

Veranlagt eine inländische Kapitalgesellschaft Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung so kommt § 40 InvFG 1993, also eine Besteuerung nach dem Transparenzprinzip nicht zur Anwendung, weil die besonderen Besteuerungsregeln des InvFG 1993 bei inländischen Wertpapieren nur dann zur Anwendung kommen, wenn ein nach dem InvFG 1993 aufgelegter Investmentfonds vorliegt. Es erfolgt hier eine formale Anknüpfung an das InvFG 1993.

Soweit eine Ausschüttung erfolgt, wird diese bei den Anteilseignern nach den allgemeinen Regeln des § 27 EStG 1988 besteuert.

II. Besteuerung einer ausländischen Aktiengesellschaft die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegt

Demgegenüber sieht § 42 Abs. 1 InvFG 1993 eine wirtschaftlich geprägte steuerliche Definition eines ausländischen Investmentfonds vor. Als solcher gilt "ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist". Die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip hat daher bei ausländischen Kapitalveranlagungen einen wesentlich größeren Anwendungsbereich und nimmt auf die steuerliche Qualifikation nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften in Österreich keine Rücksicht (siehe Marschner, FJ 7-8/2008, S 267).

III. Zwischenergebnis

Inländische Kapitalgesellschaften, die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegen, werden nicht nach dem Transparenzprinzip besteuert, ausländische Kapitalgesellschaften werden nach dem Transparenzprinzip besteuert.

IV Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens bzw. EG-Vertrages

Zunächst in festzustellen, dass nach der Judikatur des EuGH die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rz 15 mit dort zit. Jud.). Es ist daher zu prüfen, ob die Bw. in den Schutzbereich einer Grundfreiheit fällt und ob es durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zu einer Beeinträchtigung des Schutzbereiches gekommen ist.

Kapitalverkehrsfreiheit

1. Schutzbereich

Das EWR Abkommen und der EG-Vertrag gewährleisten die Freiheit des Kapitalverkehrs.

Nach Art 40 EWR-Abkommen unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der

Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind im Anhang XII enthalten.

Nach der Judikatur des EuGH ist eines der Hauptziele des EWR-Abkommens die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR. Sind Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Staatsangehörigen von Vertragsstaaten des EWR-Abkommens anhand von Art 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens zu beurteilen, haben diese Bestimmungen folglich dieselbe rechtliche Tragweite wie die im wesentlichen identischen Bestimmungen des Art 56 EGV (siehe EuGH v. 11.6.2009 - Rs. C-521/07 - Kommission/Niederlande)

Art 56 EGV verbietet alle ungerechtfertigten Beschränkungen des Kapitalverkehrs sowohl zwischen den Mitgliedstaaten als auch zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Eine solche Beschränkung ist bereits dann gegeben, wenn staatliche Maßnahmen für die Kapitaleinfuhr oder -ausfuhr abweichende - im Vergleich mit dem inländischen Kapitalverkehr nachteilige - Regelungen vorsehen und deshalb geeignet sind, Steuerpflichtige davon abzuhalten, ihr Kapital bei ausländischen Gesellschaften anzulegen (EuGH-Urteile vom 16. März 1999 Rs. C-222/97, Trummer und Mayer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 1999, 286, Rz 21; vom 4. Juni 2002 Rs. C-367/98, Kommission /Portugal, Betriebsberater --BB-- 2002, 1282, Rz 37; vom 4. Juni 2002 Rs. C-483/99, Kommission / Frankreich, Slg. 2002, I-4781, Rz 36; vom 23. Oktober 2007 Rs. C-112/05, Kommission / Bundesrepublik Deutschland , BB 2007, 2423, Rz 18). Eine solche Regelung wirkt sich zugleich beschränkend gegenüber den in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Gesellschaften aus, weil sie es diesen erschwert, im Inland Kapital zu sammeln (EuGH-Urteile in Slg. 2000, I-4071, Rz 34, 35; vom 7. September 2004 Rs. C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Rz 22, 23; vom 6. März 2007 Rs. C-292/04, Meilicke, Slg. 2007, I-1835, Rz 23, 24).

Damit ein Kapitalverkehr den Schutz des EWR-Abkommens bzw. des EG-Vertrages erhält, muss ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegen.

Die Begriffe Kapital- und Zahlungsverkehr sind in Art 56 EGV bzw. Art 40 EWR-Abkommen nicht näher definiert.

Aus der Zusammenschau der Rechtsprechung des EuGH und der sekundärrechtlichen Vorschriften zur Verwirklichung des gemeinsamen europarechtlichen Kapitalmarkts hat die Lehre eine Definition destilliert, wonach unter Kapitalverkehr jede über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinweg stattfindende Übertragung von Geld oder Sachkapital zu verstehen ist, die primär Anlagezwecke verfolgt. Aber sie umfasst ausdrücklich nicht nur die Beteiligung zu reinen Anlagezwecken (sog. Portfolio-Beteiligung), sondern auch Beteiligungen zur "Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter direkter Beziehungen" zwischen dem Investor und dem Unternehmen (sog. Direktinvestition).

Dabei geht man zurück auf die auf der Grundlage von Art. 67 ff. EWG-Vertrag erlassene Kapitalverkehrsrichtlinie von 1988, die in ihrem Anhang I eine nähere Spezifizierung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit enthält. Dort werden Direktinvestitionen

definiert als "Investitionen jeder Art durch natürliche Personen, Handels-, Industrie- oder Finanzunternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmern oder Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Der Begriff der Direktinvestitionen ist also im weitesten Sinne gemeint." Da die Kapitalverkehrsrichtlinie nie formal aufgehoben wurde, ist sie nach wie vor als Leitlinie für die Interpretation der Art. 56 EGV von Relevanz.

Dies macht deutlich, dass der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit sehr weitgefasst wird. Da auch Direktinvestitionen vom Schutz mit umfasst werden, sind Überschneidungen mit der Niederlassungsfreiheit vorprogrammiert (siehe Kaspar Krolop, Das Verhältnis von Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit bei Investoren aus Drittstaaten, in Cech/Krolop (Hrsg.) Folgen der aktuellen Europäischen Rechtsentwicklung für die grenzüberschreitende Mobilität von Gesellschaften, Prag/Berlin 2008, Schriftenreihe der juristischen Fakultät der Karls-Universität Prag, Band 40, Seite 7f).

Im Hinblick auf die erga omnes Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit kommt der Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit oder die Niederlassungsfreiheit verletzt worden ist, bei der Involvierung von Drittstaaten in der Regel besondere Bedeutung zu.

Zwar schließen sich die Grundfreiheiten grundsätzlich nicht gegenseitig aus und können auch kumulativ zur Anwendung gelangen, doch gibt es nach der neueren Rechtsprechung des EuGH Bereiche, in denen sowohl die Kapitalverkehrsfreiheit als auch die Niederlassungsfreiheit betroffen sind, aber dennoch ein Sachverhalt ausschließlich anhand der Niederlassungsfreiheit zu prüfen ist und es zu einer Art "abdrängendem Vorrang der Niederlassungsfreiheit" kommt. Bei Sachverhalten mit Drittstaaten, die nicht EWR Mitglieder sind, kann dies dazu führen, dass sie aus dem Schutz der Grundfreiheiten gänzlich herausfallen, weil die Niederlassungsfreiheit keine erga omnes Wirkung entfaltet. Der Schutz der Grundfreiheiten geht hier gänzlich verloren, obwohl gleichzeitig unzweifelhaft die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt wurde.

Gegenständlich handelt es sich aber bei Liechtenstein um ein Mitglied des EWR-Raumes und es kommen seit 1.5.1995 die mit den Bestimmungen Art 43 bis 48 EGV über die Niederlassungsfreiheit weitgehend identen Bestimmungen des Art 31 bis 35 des EWR-Abkommens auf den gegenständlichen Sachverhalt zur Anwendung.

Daher ist es im gegenständlichen Fall ausgeschlossen, dass die Subsumption eines allfälligen Verstoßes gegen Grundfreiheiten unter die Niederlassungsfreiheit, zu einer Nichtanwendung der anderen verletzten Grundfreiheiten führt.

Ungeachtet dessen ist aber gegenständlich zu entscheiden, ob der gegenständliche Sachverhalt auf eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen ist.

Eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit ist nach der Rechtsprechung des EuGH dann anzunehmen, wenn eine nationalstaatliche Regelung bzw. Maßnahme primär auf einen

Investor, der einen "bestimmenden" Einfluss ausübt, abzielt (EuGH v.27.11.2008 - Rs. C-418/07 - Papillion, Rz 3 und 15ff).

Dagegen hat der EuGH aber die Kapitalverkehrsfreiheit dann als maßgeblich erachtet, wenn eine Regelung überhaupt nicht nach dem Beteiligungsmaß differenziert, also sowohl für Kleinstbeteiligungen als auch für 100%ige Beteiligungen anwendbar ist (EuGH v.17.9.2009 - Rs. C-182/08 -Glaxo Wellcome, Rz 36 bis 52).

Die Regelung des § 42 Abs. 1 InvFG 1993 in der Fassung BGBI. I 1999/106 differenziert in keiner Weise nach der Höhe der Beteiligung; sie ist demnach ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen.

Als juristische Person aus einem Mitgliedsstaat des EWR bzw. der EU fällt die Bw. auch unter den persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.

2. Stand Still Klausel nach Art 57 EGV

Nach Art 57 EGV berührt Artikel 56 nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.

Die Regelung des § 42. Abs. 1 InvFG in der Fassung BGBI I 1999/106 bestand inhaltlich in dieser Form auch in der Fassung BGBI. Nr. 818/1993, die am 31. Dezember 1993 in Geltung war. Eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt nämlich unter die Ausnahmeregelung (EuGH v 12.12.2006 - Rs. C 446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation Rz 178ff).

Allerdings wendet der EuGH diese Ausnahmeverordnung des Art 57 EGV (nunmehr Art. 64 Abs. 1 AEUV) nur im Hinblick auf jene Drittstaaten an, die nicht dem EWR angehören (EuGH v. 23.9.2003 - Rs. C-452/01 - Ospelt, Rz 31). Somit erübrigen sich im gegenständlichen Fall weitere Überlegungen in dieser Richtung.

3. Beeinträchtigung

Um festzustellen, ob die nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führt, ist zu prüfen, ob die Anwendung dieser Regel den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr stärker einengt als den innerstaatlichen.

Soweit der ausländische Rechtsträger der Kapitalveranlagung aus österreichischer steuerlicher Sicht grundsätzlich als transparent einzustufen ist, ist vordergründig gegen eine Besteuerung von ausschüttungsgleichen Erträgen gemeinschaftlich nichts einzuwenden.

Von der Regelung sind aber, da § 42 Abs. 1 InvFG 1993 ausdrücklich unabhängig von der Rechtsform zur Anwendung gelangt, auch ausländische Kapitalgesellschaften betroffen. Auch das wäre gemeinschaftsrechtlich an sich unbedenklich, wenn es auch für inländische Kapitalgesellschaften, die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegen, eine vergleichbare Regelung geben würde. Eine derartige Regelung für inländische Kapitalgesellschaften gibt es aber nicht. Vielmehr unterliegen die Inhaber von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften lediglich mit den Gewinnausschüttungen der Besteuerung.

4. Unzulässige Diskriminierung

Aus Art 58 Abs. 3 EG-Vertrag ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt, nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages vereinbar ist, wenn es weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

Die Regelung des § 42 Abs. 1 InvFG 1993 bewirkt nicht nur eine Durchbrechung der Abschirmwirkung und damit eine unter Umständen zeitlich vorgezogene Besteuerung beim Anteilsinhaber, sondern auch eine Besteuerung auf der Ebene des Anteilsinhabers, die bei Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften nicht stattfindet. So unterliegen ausschüttungsgleiche Erträge von ausländischen Kapitalgesellschaften, die gem. § 42 Abs. 1 InvFG 1993 als ausländische Investmentfonds gelten, nicht der Steuerbefreiung des § 10 KStG 1988. Beteiligungserträge aufgrund Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften sind dagegen regelmäßig bei den Anteilsinhabern steuerfrei. Anteile an thesaurierenden inländischen Kapitalgesellschaften konnten im berufungsgegenständlichen Zeitraum im Privatvermögen nach Ablauf der Spekulationsfrist gänzlich ohne Besteuerung veräußert werden. Dagegen waren bei Anteilen an ausländischen thesaurierenden Kapitalgesellschaften, die unter § 42 Abs. 1 InvFG fallen, laufende Erträge zumindest als ausschüttungsgleiche Erträge zu versteuern oder die ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 pauschal festzustellen (siehe Tumpel, Ist die Durchgriffsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften gemäß § 42 Abs. 1 Investmentfondsgesetz gemeinschaftswidrig?, SWI 2004, 501).

Die Ungleichbehandlung stellt offensichtlich ein Hindernis hinsichtlich der Kapitalanlage in ausländische Kapitalgesellschaften dar, die ihr Vermögen risikogestreut veranlagen.

Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrages gerechtfertigt werden kann.

5. Rechtfertigung

Liegt eine Beeinträchtigung vor, so stellt sich die Frage, ob sich diese Beeinträchtigung rechtfertigen lässt.

Die nationale Steuerregelung ist nur dann mit den Bestimmung des EG-Vertrages vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung durch zwingende Gründe des

Allgemeininteresses, wie die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt ist.

Die gegenständliche Beschränkung kann nicht mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Zwar werden inländische Investmentfonds (abgesehen von der Pauschalbesteuerung gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993) in derselben Weise besteuert. Diese sind aber als Miteigentumsgemeinschaft ausgestaltet, inländische Kapitalgesellschaften werden dagegen von den steuerlichen Bestimmungen des §§ 40 ff. InvFG 1993 nicht erfasst. Es könnte versucht werden, die Durchgriffsbesteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften gem. § 42 Abs. 2 InvFG mit der möglicherweise fehlenden Körperschaftsbesteuerung zu rechtfertigen; der EuGH hat aber in ständiger Rechtsprechung (zuletzt in der Rs. Lenz) festgestellt, dass weder die kompensatorische Besteuerung als Rechtfertigungsgrund gilt noch mit dem Argument der Gewährleistung der Kohärenz der Besteuerung dies rechtfertigbar ist.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Bestimmung des § 42 Abs. 1 InvFG 1993, soweit sie die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip auch für ausländischen Kapitalgesellschaften, die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegen, vorsieht, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, da eine vergleichbare Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich keiner derartigen Besteuerung unterliegt. Es besteht auch keine Rechtfertigung für diese Diskriminierung.

Soweit das Finanzamt auf die im Zusammenhang mit dem AIFMG geschaffenen neuen Regelungen in § 188 InvFG verweist, so ist dazu auszuführen, dass diese Bestimmungen, die nunmehr die materiell-rechtliche Anknüpfung auf bestimmte definierte Fälle mit Missbrauchsverdacht beschränken, auf den gegenständlichen Berufungsfall keine Anwendung finden.

V Abschließendes

Auch im Hinblick auf die RS Stauffer bleibt keine andere Schlussfolgerung übrig, als von einer EU-widrigen Diskriminierung hinsichtlich der Veranlagung in ausländische Kapitalgesellschaften, die Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegen, auszugehen. Folgt man der Logik des EuGH-Urturts in der RS Stauffer, liegt ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EGV und somit eine EU-widrige Diskriminierung ausländischer Kapitalgesellschaften vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, warum eine Beteiligung an einer österreichischen Aktiengesellschaft steuerlich anders zu beurteilen ist als eine Beteiligung an einer ausländischen Aktiengesellschaft.

VI Anwendungsvorrang

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH kommt dem Gemeinschaftsrecht - primärem wie sekundärem - ein Anwendungsvorrang zu. Der Anwendungsvorrang verlangt, dass alle Behörden (Gerichte und Verwaltungsorgane) Gemeinschaftsrecht anwenden, soweit es auf die von ihnen zu entscheidenden konkreten Fälle anwendbar ist, und diesem

dabei Vorrang vor allenfalls widersprechendem staatlichem Recht geben. Da es durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zu einer Verletzung einer Grundfreiheit der Bw. gekommen ist, dürfen dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Normen nicht angewendet werden.

Ein Vorabentscheidungsverfahren ist einzuleiten, wenn berechtigte Zweifel bestehen, ob innerstaatliche Vorschriften gegen EU-Recht verstößen. Der Unabhängige Finanzsenat geht jedoch aufgrund der vorangehenden Ausführungen von einer offenkundig EU-rechtswidrigen Diskriminierung aus.

Über die Berufung war daher ohne Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens zu entscheiden.

Eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung gebietet es daher, Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften nicht als Anteil ein einem Investmentfonds anzusehen. Es dürfen nämlich steuerlich nur solche ausländischen Konstruktionen als ausländische Investmentfonds eingestuft werden, die bei enger Auslegung einem inländischen Investmentfonds vergleichbar sind (siehe auch UFS vom 5.9.2008, RV/0196-F/06)

Im Berufungsfall ist aufgrund der obigen Ausführungen klargestellt, dass sich der Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 als nicht richtig erweist.

Eine Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 vom 2. April 2003 ist nach der Sachlage des Berufungsfalles gemäß § 302 Abs. 2 BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung nachweislich vor Ablauf der Bemessungsverjährung gestellt wurde, Im Hinblick auf den Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ist der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO am 17. August 2004 rechtzeitig gestellt worden. Bezuglich des Körperschaftssteuerbescheides 2002 vom 6. November 2003 erfolgte die Antragstellung auf Aufhebung innerhalb der einjährigen Frist des § 299 Abs. 1 BAO.

Im Rahmen des Ermessens kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu, sodass den Berufungen statzugeben war.

Der letzte Absatz der aufgehobenen Berufungsentscheidung lautet:

,Gemäß § 299 Abs. 2 letzter Satz BAO kann der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht mit dem aufhebenden Bescheid die Erlassung der die aufgehobenen Abweisungsbescheide ersetzen neuen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 verbinden. Die Erlassung dieser Bescheide fällt in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz.‘

Der VwGH hat dazu dargestellt, dass die aufgrund der Entscheidung des UFS (nunmehr BFG) neu zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheide keinesfalls die aufgehobenen Abweisungsbescheide ersetzen.

Das BFG hat gegenständlich über Beschwerden betreffend die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung von Körperschaftsteuerbescheiden gemäß § 299 BAO durch das Finanzamt zu entscheiden.

Auslösend für den Antrag der X war u.a. eine VwGH-Entscheidung (ZI. 99/14/0081 vom 11. Dezember 2003), die Aussagen über die Geltung des § 42 InvFG unter Bezugnahme auf Gemeinschaftsrecht getroffen hat.

Weite Teile der (hier wiedergegebenen und uneingeschränkt übernommenen) Berufungsentscheidung betreffen eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Gemeinschaftsrecht die zur Beurteilung erforderlich war, ob der Aufhebungsantrag zu Recht gestellt und diesem aufgrund von sich als nicht richtig erweisenden Spruches der Körperschaftsteuerbescheide 2001 sowie 2002 Statt zu geben war. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2001 wurde (zudem) die Abweisung wegen verspäteter Einbringung als unzulässig erachtet, nachdem dem Antrag ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zugrunde lag.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Abweisungsbescheide ihres Antrages nach § 299 BAO, worin auf die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 abgezielt wird.

Die gemäß Ritz, BAO⁴, § 299 Rz. 51 strittige Frage, ob die Verbindung nach § 299 Abs. 2 voraussetzt, dass dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist, hat der Gesetzgeber im AbgVRefG (diese Frage bejahend) durch den zweiten Satz des § 299 Abs. 2 beantwortet.

In § 299 Abs. 2 BAO idF AbgVRefG BGBI. I 20/2009 vom 25.3.2009 wurde der Satz '*Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*' eingefügt.

Den erläuternden Bemerkungen ist dazu zu entnehmen: '*Zu dieser Bestimmung ist strittig, ob die Verbindung beider Bescheide voraussetzt, dass hiefür dieselbe Abgabenbehörde zuständig ist. Praktische Bedeutung hat diese Frage, wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz einer gegen die Abweisung eines Wiederaufnahmsantrages gerichtete Berufung stattgibt. Strittig ist diesfalls, ob sie dem Verbindungsgebot des § 307 Abs. 1 BAO folgend auch den neuen Sachbescheid zu erlassen hat. Diese Rechtsunsicherheit soll mit ausdrücklichen Regelungen in § 307 Abs. 1 BAO für die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie in § 299 Abs. 2 BAO für die Aufhebung von Bescheiden beseitigt werden.*'

Die Konsequenz aus den Aufhebungen der Bescheide, nämlich die Erlassung neuer Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 verblieb somit gemäß § 299 Abs. 2 Satz 2 BAO im Wirkungsbereich des Finanzamtes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung bezog sich nicht auf die zugrundeliegenden Sachbescheide sondern ist (lediglich) zu der Frage ergangen, ob einem Antrag auf Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO zu entsprechen war.

Wien, am 20. März 2017