



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0334-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Reinhart Prinstinger, Mag. Gottfried Warter und Dr. Othmar Sommerauer über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dkfm Reinhard Deutner, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Olivierstr. 12, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nach der am 13. Dezember 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995, 1997 – 1999 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend 1995, 1997 – 1999 und 2003 sind den Erstbescheiden zu entnehmen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 sowie 2000 bis 2002 werden abgeändert.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte (Einkommen) und die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 betragen S 292.645.697,- bzw. S 95,923.982,00 (€ 6,971.067,64) und sind der Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2001 zu entnehmen.

Berechnung der Körperschaftsteuer
für das Jahr 2000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 262,002.817,81
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>S 262,002.817,81</u>

Einkommen (gerundet)	S 262,002.800,00
Körperschaftsteuer 34 % von 262,002.800,00	S 89,080.952,00
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	<u>S 1,358.872,00</u>
Körperschaftsteuerschuld	S 90,439.824,00
Anrechenbare Steuer	<u>S -616.011,00</u>
Körperschaftsteuer (Abgabenschuld)	S 89,823.813,00 € 6,527.751,06

für das Jahr 2001

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 260.313.195,80
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 260.313.195,80
Verlustabzug	<u>S -407.190,00</u>
Einkommen (gerundet)	S 259,906.000,00
Progressionseinkünfte	<u>S 2.294,80</u>
(Welt-)Einkommen	S 259,908.294,80
Körperschaftsteuer 34 % von 259,906.000,00	S 88,368.040,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	S -105.660,00
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	<u>S 2,872.085,00</u>
Körperschaftsteuerschuld	S 91,134.465,00
Ausländische Steuer	S -106.718,00
Einbehaltene Steuerbeträge	<u>S -15.319,00</u>
Körperschaftsteuer (Abgabenschuld)	S 91,012.428,00 € 6,614.131,08

für das Jahr 2002

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 9,130.620,29
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>€ 9,130.620,29</u>

Einkommen	€ 9,130.620,29
Körperschaftsteuer 34 % von 9,130.620,29	€ 3,104.410,90
Steuer vom Sondergewinn aus	
Eigenkapitalzuwachsverzinsung	€ <u>258.722,42</u>
Körperschaftsteuer	€ 3,363.133,32
Ausländische Steuer	€ -17.502,99
Einbehaltene Steuerbeträge	€ <u>-4.308,50</u>
Körperschaftsteuer	€ 3,341.321,83

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand über die Jahre 1995 bis 1997 eine Betriebsprüfung statt. Dabei traf der Prüfer unter den Tz. 18, 19 und 26 des BP-Berichtes folgende Feststellungen.

Tz 18 Fruchtgenuss

Mit Vertrag vom 2.12.1996 wurde zwischen der MHGesmbH (100 % Gesellschafterin der MBGesmbH) und der MBGesmbH folgendes unentgeltliche Fruchtgenussrecht vereinbart:

Die MHGesmbH räumt der MBGesmbH bis zum 31.12.2001 das Fruchtgenussrecht an den Geschäftsanteilen der MBGesmbH ein in der Absicht, die Eigenmittel der MBGesmbH zu stärken. Der Fruchtgenuss beinhaltet den Anspruch auf den jeweiligen Jahresüberschuss der MBGesmbH. Die MHGesmbH verzichtet somit für die Laufzeit des Vertrages auf jegliche Gewinnausschüttung. Der Wert des Fruchtgenussrechtes wurde auf Basis des Jahresgewinnes 1994/95 ermittelt und mit S 888.000.000,- als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen. Als Gegenposten wurde eine ungebundene Kapitalrücklage verbucht. Der Aktivposten Fruchtgenussrecht wurde in der Folge 95/96 sowie im Rumpfwirtschaftsjahr 96 mit je S 88.800.000,- gewinnmindernd abgeschrieben. Eine anteilige Auflösung der Kapitalrücklage erfolgte nicht.

Bei dem unentgeltlich eingeräumten Recht handelt es sich um einen zu erwartenden, ungewissen Nutzungsvorteil, der kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut oder einen Vermögensgegenstand darstellt. Die Realisierung von Nutzungsvorteilen in der Bilanz und im steuerlichen Vermögensvergleich ist nicht gesondert durch die Einstellung eines Vermögensgegenstandes zu erfassen sondern nur dann, wenn es darüber zu einem Abgang,

Zugang oder zu einer werterheblichen Veränderung von Wirtschaftsgütern oder Vermögensgegenständen kommt. Zukünftige ungewisse Gewinne sind somit als Wirtschaftsgut einer Einlage bzw. einer Aktivierung nicht zugänglich. Der Ansatz als Wirtschaftsgut in der Bilanz und in der Folge die Abschreibung konnte daher nicht anerkannt werden.

Tz 19 Beteiligung Malta

Mit Vertrag vom Dezember 1992 wurde die MFCL mit Sitz in Malta gegründet. Das Kapital wurde zu 100 % von der österreichischen MAG (ab 1994 MBGesmbH, Bw) überwiesen und bei dieser als Beteiligung aktiviert. Die Mayer & Co Finance Company Limited erzielt lt. vorgelegten Bilanzen ausschließlich Einkünfte aus Zinsen (interest). Die Zahlung einer Steuer in Malta ist aus den Bilanzen nicht ersichtlich und wurde auch nicht behauptet. Im Anhang zu den Bilanzen wurde in Bezug auf Steuern folgende Anmerkung gemacht: "*no provision made for Malta Income Tax as the company is exempt from income tax in terms of the Malta Financial Services Central Act (Cap 330)*". An die österreichische MBGesmbH wurden jährlich Dividenden ausgeschüttet, die bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes bei dieser wieder als Schachtelräge steuerfrei behandelt wurden (1995 S 15.000.000,-; 1996 S 21.400.000,-).

Die Steuerfreiheit in Österreich wird mit Art. 23 Abs. 3 des DBA Österreich - Malta begründet, welches Dividenden einer österreichischen Gesellschaft aus Malta in Österreich steuerfrei erklärt. Aus den vorgelegten Unterlagen und der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 5.1.2000 ergibt sich, dass grundsätzlich die Voraussetzungen der Missbrauchsbestimmung des § 10 Abs. 3 KStG ab 1995 (= Geltung des § 10 Abs.3) vorliegen. Vorausgesetzt, dass die Zinseinkünfte nach österreichischem Recht tatsächlich der maltesischen Gesellschaft als Einkünfte zuzurechnen sind, bleibt offen, ob die Regelung des DBA mit Malta durch § 10 Abs. 3 KStG eingeschränkt wird. Auf eine EAS Anfrage an das BMF vom 22.1.1999 (Nr. 1410) zu diesem Sachverhalt wird vom Ministerium wie folgt Stellung genommen: Doppelbesteuerungsabkommen unterliegen so wie alle anderen Staatsverträge den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen des Artikels 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention; sie müssen darnach im Lichte dieses Ziels und Zweckes ausgelegt werden. Kernziel und Zweck eines DBA ist die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, nicht aber die Herbeiführung von Doppelrichtbesteuerungen und ähnlichen Effekten, die zum Nachteil eines oder beider Vertragsstaaten für Steuerumgehungswecke genutzt werden können. Daher wird auch die Wirksamkeit einer innerstaatlichen Missbrauchsabwehrgesetzgebung durch DBA nicht unterbunden. Wird von einer österreichischen Gesellschaft in eine maltesische Non-Trading-Offshore-Gesellschaft investiert, die nach dem Malta Financial Services Central Act in Malta von der Besteuerung freigestellt ist, dann unterliegen die Gewinnausschüttungen den einschränkenden Regelungen

des § 10 Abs. 3 KStG und der VO BGBI. 57/1995. Das DBA Malta steht daher der Anwendung dieser österreichischen Missbrauchsabwehrgesetzgebung nicht entgegen. Eine Steuerfreiheit der Beteiligungserträge in den Jahren 1995 und 1996 konnte daher nicht anerkannt werden.

Tz 26 Stiftung-Anteilsveräußerung

Im Zusammenhang mit der gemischten Schenkung der Anteile an der MBGesmbH wird festgestellt, dass in wirtschaftlicher Betrachtung die Veräußerung der Gesellschaftsanteile und die anschließende Verschmelzung keinen wirtschaftlichen Sinn ergeben und dass somit kein Veräußerungsvorgang mit Realisierung der stillen Reserven vorliegt. Entsprechend wurden die Auswirkungen dieses "Vorganges" nicht anerkannt:

a) Zinsaufwand

Die mit der Veräußerung zusammenhängenden Zinsen bei der GesmbH konnten nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Dabei handelt es sich um die Zinsen der Anleihe 2, Zinsaufwand bisher:

1995 S 7.111.805,56

1996 S 15.239.583,44

b) Abschreibung Firmenwert

Die aus der Verschmelzung resultierende Abschreibung des Firmenwertes konnte in dem Ausmaß nicht anerkannt werden, als der Anteil auf die Aktien aus dem Besitz des Herrn M stammten, somit in Höhe von 60 %. Durch die Änderungen der BP bei der MBGesmbH bis 1994 ergaben sich Veränderungen in der Höhe des Firmenwertes. Die Neuberechnung lt. BP wurde an Hand der vom steuerlichen Vertreter übermittelten Berechnung des Verschmelzungsverlustes und den beiliegenden Bilanzen durchgeführt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid für 1995 (Fruchtgenuss, Stiftungsanteilsveräußerung und Beteiligung Malta). Für die Jahre 1996 (Fruchtgenuss, Stiftungsanteilsveräußerung und Beteiligung Malta) sowie für die Jahre 1997 bis 2003 (Beteiligung Malta) nahm das Finanzamt die Veranlagung zur Körperschaftsteuer im Sinne der von der Betriebsprüfung vertretenen Rechtsmeinung vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben.

Zur Nichtanerkenntnis der Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen brachte die Bw. vor, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Missbrauchsbetimmungen gegenständlich nicht gegeben seien.

Zur Förderung des Dienstleistungssektors habe man in Malta den Malta International Business Act erlassen, welcher mit Juli 1989 in Kraft getreten sei. Nach Sektion 22 des Malta

International Business Act verstehe man grundsätzlich unter Offshore-Gesellschaften solche, die Geschäftstätigkeiten in Malta in einer fremden Währung inklusive des ECU mit nicht in Malta ansässigen Personen oder mit anderen Offshore-Gesellschaften oder mit Offshore-Trusts abwickeln. Die gesetzlichen Offshore-Bestimmungen würden zusätzlich durch einen Vertrag zwischen der Regierung und der Gesellschaft für einen Zeitraum von zehn Jahren ab Ausgabe des Regierungszertifikates garantiert. Es bestehe ein Schutz gegenüber Gesetzesänderungen und rückwirkenden Gesetzesänderungen. Dies bedeute, dass die Fa. MFCL der alten Gesetzeslage in Malta bis 2004 unterliege.

Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens

Die praktische Bedeutung der Anwendbarkeit des DBA aus maltesischer Sicht sei gering. Die maltesische Gesetzeslage, wonach auf bestimmte maltesische Gesellschaften die DBA keine Anwendung fänden, habe keinerlei Auswirkungen auf ausländische (auch österreichische) Gesellschaften, die Einkünfte aus Malta bezögen. So bleibe insbesondere auch die in Artikel 23 Abs. 3 DBA Österreich - Malta getroffene Regelung, wonach Dividenden, die eine österreichische Gesellschaft aus Malta beziehe, in Österreich steuerfrei seien, vollständig aufrecht. Dies ergäbe sich auch daraus, dass Österreich in dem DBA bestimmte Einschränkungen seiner Besteuerungsansprüche vereinbart habe, somit seinen Steuerpflichtigen bestimmte Vorteile eingeräumt habe, ohne dies daran zu knüpfen, ob umgekehrt Malta seine Gesellschaften mit deren Einkünften zum Teil von der Anwendbarkeit des DBA ausnehme.

Gemäß Art. 10 DBA Österreich – Malta seien die den österreichischen Gesellschaften seitens ihrer maltesischen Tochtergesellschaften zufließenden Dividendenerträge grundsätzlich in dem Staat zu besteuern, in dem der Empfänger der Dividende ansässig sei, wonach gegenständlich Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zustehe. Nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA verbleibe Malta ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht, das aber nach maltesischem innerstaatlichem Recht nicht ausgeübt werde. Art. 23 Abs. 3 DBA beinhalte jedoch eine spezielle abkommensrechtliche Schachtelbefreiung, gemäß welcher Dividenden, die von einer in Malta ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft ausgeschüttet würden, die mindestens 25 % des stimmberechtigten Kapitals der maltesischen Gesellschaft besitze, in Österreich von der Körperschaftsteuer befreit seien.

Internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG

Die vorliegende Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG dar. Danach liege eine internationale Schachtelbeteiligung vor, wenn – wie gegenständlich – unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige (buchführende Körperschaften) nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel an (inländischen Gesellschaften vergleichbaren) ausländischen Gesellschaften beteiligt seien. Die

Steuerbefreiung insbesondere von Dividenden auf Grund des Vorliegens einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG sei der speziellen abkommensrechtlichen Schachtelbefreiung gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich – Malta vergleichbar, wobei eine wesentlicher Unterschied darin bestehe, dass das DBA keine Behaltefrist vorsehe und Dividenden sofort steuerfrei zu stellen seien.

Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO

Die herrschende Lehre, der Verfassungsgerichtshof und teilweise der Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngsten Rechtssprechung drückten ihr Verständnis des § 22 BAO in der so genannten Innentheorie aus, welche die Ansicht vertrete, dass das Umgehungsproblem keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem sei. Es sei eine Interpretationsfrage, ob ein bestimmter Sachverhalt von der Norm erfasst werde. Missbrauch im Sinne der Innentheorie würde auf die Fa. Mayer & Co Finance Company Limited. nicht zutreffen.

Die Außentheorie würde seitens der Abgabenverwaltung sowie seitens des Verwaltungsgerichtshofes vertreten, welcher jedoch in seiner jüngsten Rechtssprechung davon abgegangen sei. Danach müsste die Konstruktion im Hinblick auf das angestrebte wirtschaftliche Ziel ungewöhnlich und unangemessen sein (objektives Element) und ausschließlich in der Absicht, Steuern zu vermeiden, gewählt worden sein.

Die Gründung ausländischer Tochtergesellschaften von Unternehmen stelle auf Grund der Internationalisierung der Wirtschaft weder einen ungewöhnlichen noch einen unangemessenen Weg dar, da es üblich geworden sei, dass Unternehmen ihre Auslandsengagements im Wege von anderen Konzerngesellschaften finanzierten.

Außersteuerliche Gründe könnten unterschiedlichster Natur sein, wie z.B. bilanzpolitische Gründe, internationale Vermögensstreuung, Kooperation mit verschiedenen Partnern, bank-, börse- und devisenrechtliche Rahmenbedingungen usw. (Baiser, Finanz-Journal Nr. 12/1995, Seite 9). Die vom BMF vertretene Rechtsauffassung bedeute, dass in Fällen von Missbräuchen und Hinterziehungen eine innerstaatliche Norm auch ohne Abkommensänderung über nationale Bedeutung habe, sodass die im Artikel 23 Abs. 3 DBA Österreich – Malta vorgesehene Körperschaftsteuerbefreiung von Dividenden nicht zu beachten wäre. Trotz entgegenstehender Meinung des BMF werde in Übereinstimmung mit der Literatur (Lang, § 10 Abs. 3 KStG und abkommenerchtliches Schachtelprivileg, SWI 1994, S 349 ff) die Meinung vertreten, dass die Versagung von durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumten Begünstigungen gestützt auf § 22 BAO gegen die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen verstößen.

Einordnung der Doppelbesteuerungsabkommen in den Stufenbau der Rechtsordnung

Da die österreichische Rechtsordnung grundsätzlich Übereinstimmung mit dem Völkerrecht anstrebe, seien innerstaatliche Gesetze im Zweifel so auszulegen, dass sie dem Völkerrecht nicht widersprechen. Es gebe keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber durch die Missbrauchsbestimmung des § 10 Abs. 3 KStG und der dazu ergangenen Verordnung seine völkerrechtlichen Verpflichtungen verletzen wollte. Diese Regelungen könnten daher nur in jenen Fällen Bedeutung haben, in denen das Doppelbesteuerungsabkommen das österreichische Besteuerungsrecht unberührt lasse. Zu dieser Auffassung komme auch Loukota, wenn er in einem im Jahre 1994 erschienen Artikel ausgeführt, dass das DBA-Recht als "Lex Spezialis" stets das als "Lex Generalis" aufgefasste innerstaatliche Recht derogiere. Eine solche Vorrangstellung sei unerlässlich, zumal nur so ein Derogieren von Abkommensrecht durch innerstaatliches Recht lückenlos ausgeschlossen werde (Loukota, Braucht Österreich ein DBA-Durchführungsgesetz?, SWI 1994, Seite 7ff).

Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses zu Art. 1 OECD-Musterabkommen 1992 enthalte die Aussage, dass nach Meinung der überwiegenden Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten allgemeine nationale Missbrauchsregeln gegen das "Treaty-shopping" eingesetzt werden können. Es sei jedoch zu beachten, dass dieser Kommentar nur auf jene DBA anzuwenden sei, welche dem OECD-Musterabkommen 1992 nachgebildet seien. Da das DBA Österreich-Malta nicht auf Grundlage des OECD-Musterabkommens 1992 abgeschlossen worden sei, sei dieses auch nicht anzuwenden. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977, welcher im Falle des DBA Österreich-Malta als Auslegungshilfe anzuwenden sei, führe jedoch aus, dass ohne entsprechende bilaterale Vereinbarung keine Versagung der Abkommensberechtigung auf Grund nationaler Vorschriften vorgenommen werden könne.

Eine Berufung auf Missbrauch im Sinne des innerstaatlichen Rechtes könne nach Art. 27 Wiener Vertragskonvention die Nichterfüllung eines Vertrages nicht rechtfertigen. Der einen Missbrauch annehmende Vertragspartner habe in jedem Fall eines Missbrauchsverdachtes den anderen Vertragsstaat zu konsultieren. Nur wenn Einvernehmen zwischen den Vertragsstaaten erzielt werde, dass eine konkrete Gestaltung Missbrauch des Abkommens nach sich ziehe, können die im Abkommen vorgesehenen Befreiungen und Anrechnungen verweigert werden. Ansonsten greife der Grundsatz der Vertragstreue (Beiser, Schachtelbefreiung und Abkommensmissbrauch – eine Untersuchung am Beispiel Malta, Finanzjournal Nr. 1/1996, Seite 11; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Wien 1992, Seite 174 ff; Wassermayer, SWI 1995, Seite 139 ff).

Die der allgemeinen Rechtsauffassung und Literatur widersprechende Rechtsmeinung, wonach im Doppelbesteuerungsabkommen verankerte Steuerbefreiungen dann nicht anwendbar seien, wenn die ausschüttende Tochtergesellschaft die im § 10 Abs. 3 KStG

angeführten Merkmale einer zur Steuerumgehung errichteten Basisgesellschaft ausweise, sei juristisch unhaltbar und könne daher der Veranlagung nicht zu Grunde gelegt werden. Sie würde vielmehr einen Verstoß gegen geltendes zwischenstaatliches Recht darstellen.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 und 1996 richtet sich auch gegen die unter der Tz 18 (Fruchtgenussrecht) sowie Tz 26 (Stiftung-Anteilsveräußerung) getroffenen Feststellungen. Insoweit ist allerdings festzuhalten, dass die Bw. im Rahmen des Vorlageantrages von einer weiteren Bekämpfung dieser Feststellungen absah und ihr Berufungsbegehren auf die Steuerfreiheit der aus Malta bezogenen Dividenden einschränkte.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Doppelbesteuerungsabkommen unterlägen so wie alle anderen Staatsverträge den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen des Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, sie müssten danach im Lichte ihres Ziels und Zweckes ausgelegt werden.

Kernziel und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens sei die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, nicht aber die Herbeiführung von Doppelnichtbesteuerungen und ähnlichen Effekten, die zum Nachteil eines oder beider Vertragsstaaten für Steuerumgehungszwecke genutzt werden können. Die Wirksamkeit einer innerstaatlichen Missbrauchsabwehrsgesetzgebung könne durch Doppelbesteuerungsabkommen nicht unterbunden werden. Die Richtigkeit dieses DBA-Auslegungsgrundsatzes werde in Z. 22 und 23 des OECD-Kommentars zu Art. 1 des OECD-Musterabkommens verdeutlicht.

Seien daher von einer österreichischen Gesellschaft weit über S 300,000.000,- in eine maltesische Non-Trading-Offshore-Gesellschaft investiert worden, die nach dem Malta Financial Services Central Akt in Malta von der Besteuerung freigestellt sind, dann unterlägen die Gewinnausschüttungen den einschränkenden Regelungen des § 10 Abs. 3 KStG und der Verordnung BGBl 57/1995.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2003 durch den UFS beantragt, wobei – wie oben bereits hingewiesen – "die Berufungsvorentscheidung betreffend 1995 und 1996 in dem Punkt, der den Beteiligererträgen Malta die Steuerfreiheit abspreche, nicht anerkannt werden könne".

Bei der Bw. fand weiters über die Jahre 2000 bis 2002 eine Betriebsprüfung statt. Gegen die entsprechenden Gewinnänderungen wurden von der Bw. keine Einwendungen erhoben. Auf den bezughabenden BP-Bericht vom 15. 9. 2004 wird verwiesen.

Schließlich teilte die Bw. noch mit Schriftsatz vom 28. 6. 2005 mit, dass bei der Fa. MBGes.mbH/BRD, welche sich zu 100 % im Eigentum der Bw. befindet, eine Betriebsprüfung

durch die deutsche Finanzverwaltung stattgefunden habe. Dabei habe ein Teilbetrag einer Belastung für Warenlieferungen von der Bw. in Höhe von € 118.241,00 für das Jahr 2001 steuerlich keine Anerkennung gefunden und sei als Forderung an die Muttergesellschaft eingestellt worden. Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn für 2001 sei daher um € 118.241,- zu vermindern. Von Seiten des Finanzamtes wurde dem nicht widersprochen.

In der am 30. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zu den außersteuerlichen Gründen für die Gründung der Fa. MFCL ergänzend ausgeführt, dass deren Aufgabe in erster Linie die Finanzierung der Tochtergesellschaften in Deutschland und den Niederlanden gewesen sei. Diese seien zuvor direkt durch Warenlieferungen, somit Umlaufvermögen, finanziert worden. Die Bw. sei in den neunziger Jahren vor einem großen Investitions- und Expansionsschub gestanden, zu dessen Finanzierung eine Veränderung des Bilanzbildes notwendig gewesen sei. Die Beteiligung an der Fa. MFCL sei als Anlagevermögen zu erfassen gewesen, dessen Erhöhung wiederum eine wesentliche Voraussetzung für geplante Kreditaufnahmen dargestellt habe. An den Umsätzen gemessen bedeute dies, dass der Ausgangsumsatz im Jahre 1996 von € 72,000.000,- auf € 235,000.000,- im Jahre 2004 angestiegen sei.

Ein weiterer Grund für die Gründung dieser Gesellschaft sei die Risikominimierung gewesen. Sowohl die deutsche (1997: Bilanzsumme DM 19,000.000,-; Kreditsumme DM 9,600.000,-; Eigenkapital DM 4,800.000,-; Gewinn 34.000,-; Umsatz DM 43,000.000,-) als auch die niederländische Tochtergesellschaft (1998: Bilanzsumme NLG 6,500.000,-; Kreditsumme NLG 4,900.000,-; Eigenkapital NLG 418.000,-; Gewinn NLG 82.000,-; Umsatz NLG 6,500.000,-) hätten auf Grund der dortigen Konkurrenzsituation kaum Gewinne erwirtschaftet und seien mit wenig Eigenkapital ausgestattet gewesen. Durch die Finanzierung im Wege der Fa. MFCL habe man versucht, die Insolvenzgefahr für diese Tochtergesellschaften zu vermindern und damit auch das Risiko für die Bw.. Aus diesem Grund habe man auch von der Erhöhung des Eigenkapitals abgesehen. Zudem könne man Darlehen leichter aus Unternehmen abziehen, als dies mit Eigenkapital möglich sei. Diese Dispositionen gingen auf einen Zeitraum vor Beginn der neunziger Jahre zurück, somit auf einen Zeitraum als weder Österreich noch Malta Mitglied der EU gewesen seien. Auch aus diesem Grunde wäre ein Abzug von Darlehen leichter gewesen. Konkret hätte es gerade auf Malta ein Bankinstitut gegeben, zu welchem Vertrauen bestanden habe.

Darüber hinaus habe die Fa. MFCL auch einen namhaften Betrag in der Höhe von S 115,000.000,- bei der FABMLtd, glaublich einer Tochtergesellschaft der EB, veranlagt, was zu nicht unerheblichen Zinserträgen für die Bw. geführt habe. Nach der Liquidierung der Fa. MFCL im Jahre 2004 seien die in Rede stehenden Tochtergesellschaften über Bankkredite finanziert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Beteiligung Malta

Nach Art 10 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Malta (DBA-Malta) sind die den österreichischen Gesellschaften seitens ihrer maltesischen Tochtergesellschaften zufließenden Dividendenerträge grundsätzlich in dem Staat zu besteuern, in dem der Empfänger der Dividende ansässig ist.

Gemäß Art. 23 Abs. 3 DBA-Malta sind Dividenden, die von einer in Malta ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, die mindestens 25 vom Hundert des stimmberechtigten Kapitals der maltesischen Gesellschaft besitzt, in Österreich von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit.

Weiters sind gemäß § 10 Abs. 2 KStG Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer befreit.

Schließlich sind gemäß § 10 Abs. 3 KStG abweichend von Abs. 2 Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) durch Verordnung anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere dann angenommen werden, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen, das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegen, und nicht nachgewiesen wird, dass an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung lautet:

Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn

- 1) Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung vorliegt,
- 2) die im § 10 Abs. 3 angeführten Gründe gemeinsam vorliegen,

3) zwei der im § 10 Abs. 3 angeführten Gründe besonders stark ausgeprägt sind und der dritte Grund annähernd verwirklicht wird.

Zu prüfen ist, ob die an die Bw. getätigten Gewinnausschüttungen den einschränkenden Regelungen des § 10 Abs. 3 KStG sowie der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 und somit der inländischen Besteuerung unterliegen.

In den gegenständlich bekämpften Körperschaftsteuerbescheiden 1995 bis 2003 bejahte dies das Finanzamt und verwies diesbezüglich auf Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention. Danach unterlagen Doppelbesteuerungsabkommen so wie alle anderen Staatsverträge den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen. Sie müssten somit im Lichte ihres Ziels und Zweckes ausgelegt werden.

Der UFS teilt diese Rechtsmeinung. Gegenständlich liegen die im Gesetzestext des § 10 Abs. 3 KStG geforderten drei Voraussetzungen vor, was im Übrigen von der Bw. auch nicht bestritten wird:

Die maltesische Gesellschaft erzielt ausschließlich Zinseinkünfte, eine Steuer, die der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar ist, wird im Hinblick auf den Malta Financial Services Central Act nicht entrichtet, und gegenüber den beteiligten Personen ist das Besteuerungsrecht in Österreich nicht eingeschränkt.

Wie das Finanzamt im Rahmen des BP-Berichtes bereits ausgeführt hat, ist Kernziel und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, nicht aber die Herbeiführung von Doppelnichtbesteuerungen und ähnlichen Effekten, die zum Nachteil eines oder beider Vertragsstaaten für Steuerumgehungszwecke genutzt werden können. Die Wirksamkeit einer innerstaatlichen Missbrauchsabwehrgesetzgebung wird durch Doppelbesteuerungsabkommen nicht unterbunden. Damit im Zusammenhang hat das Finanzamt auf die Z. 22 und 23 des OECD-Kommentars zu Artikel 1 des OECD-Musterabkommens verwiesen. Darin heißt es:
 "Geprüft wurden noch andere Formen des Abkommensmissbrauchs (z.B. der Gebrauch von Basisgesellschaften) und mögliche Gegenmaßnahmen wie Regelungen, die den wirtschaftlichen Gehalt über die formale Gestaltung stellen ("Substance-over-form"-Regelungen) und Regelungen nach Art der US-amerikanischen Subpart-F-Gesetzgebung.
 Die große Mehrheit der Mitgliedstaaten der OECD ist der Auffassung, dass solche Maßnahmen Teil der grundlegenden innerstaatlichen steuerlichen Regelungen sind, nach denen sich das Entstehen des Steueranspruches richtet. Diese Regeln werden von den Abkommen nicht angesprochen und deshalb durch sie nicht berührt. Angerufen werden könnte allerdings der Geist des Abkommens; ...".

Den Einwand der Bw., wonach der zum OECD-Musterabkommen 1992 ergangene Kommentar des OECD-Steuerausschusses nur auf jene DBA anzuwenden sei, welche auch diesem nachgebildet seien, vermag der UFS unter Hinweis auf Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention und dem Umstand, dass die Herbeiführung einer Doppelrichtbesteuerung grundsätzlich nicht Sinn und Zweck eines DBA sein kann, nicht zu teilen. Auch wenn diese Überlegungen nicht ausdrücklich im OECD-Kommentar zum Musterabkommen 1977, welches nach Ansicht der Bw als Auslegungshilfe anzuwenden sei, aufscheinen, kann nach hierortigem Verständnis davon ausgegangen werden, dass die aufgezeigten Überlegungen betreffend Missbrauchsbekämpfung und Missbrauchsabwehr auch im zur Beurteilung vorliegenden Fall gelten. Bei der Vermeidung einer Doppelrichtbesteuerung handelt es sich um allgemeine Auslegungsgrundsätze, welche den OECD-Musterabkommen zu Grunde liegen. Die Förderung internationaler Verflechtungen österreichischer Unternehmen und die damit verbundene Exportwirtschaft sollen nicht dazu missbraucht werden können, auf dem Wege nicht der internationalen Verflechtung österreichischer Unternehmen dienender Beteiligungen – gegenständlich einer Offshore-Gesellschaft, somit einer Gesellschaft ohne Entfaltung geschäftlicher Aktivitäten im Sitzstaat und ohne Personal – zu einer gänzlichen Steuerfreistellung von Unternehmensgewinnen zu führen.

Die vorstehende Ansicht wird auch vom Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngsten Rechtsprechung bestätigt, wenn er darauf hinweist, dass "auch bei Fehlen ausdrücklicher Abkommensbestimmungen ein Staat das Recht hat, sich vor einer unberechtigten Ausnutzung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen" (VwGH vom 9.12.2004, Zl. 2002/14/0074, sowie vom 10.8.2005, Zl. 2001/13/0018).

Somit geht aber der Hinweis, dass ohne bilaterale Vereinbarung keine Versagung der Abkommensberechtigung auf Grund nationaler Vorschriften vorgenommen werden könne, ebenso an der Sache vorbei, wie der in der Berufungsschrift erhobene Hinweis, wonach das DBA-Recht als "Lex Spezialis" stets das als "Lex Generalis" aufgefasste innerstaatliche Recht derogiere bzw., dass eine dynamische Verknüpfung der Schachtelbefreiung nach § 23 Abs. 3 DBA Malta auf Abkommensebene mit dem österreichischen innerstaatlichen Recht nicht unterstellt werden könne.

Im Übrigen war es die maltesische Regierung, welche ohne bilaterale Vereinbarung nach Einführung des Malta International Business Act im Jahre 1989 durch einen Verzicht auf Besteuerung eine Doppelrichtbesteuerung von Zinseinkünften herzustellen versuchte. Eine solche Vorgangsweise kann wohl nicht im Sinne der den Musterabkommen zu Grunde liegenden oben dargestellten Überlegungen und ebenso wenig im Sinne des Vertragsstaates Österreich, als dieser im Jahre 1978 das in Rede stehende DBA mit Malta unterzeichnete,

gelegen sein. Das DBA-Malta steht daher der Anwendung der innerstaatlichen Missbrauchsabwehrgesetzgebung des § 10 Abs. 3 KStG sowie der bezughabenden Verordnung nicht entgegen.

Im Hinblick auf das oben Gesagte kann nach Ansicht des UFS der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Aber selbst wenn das DBA-Malta nicht im dargelegten Sinne auszulegen ist, wäre für die berufungswerbende Gesellschaft nichts gewonnen. Es bestehen nämlich erhebliche Bedenken, ob gegenständlich ausreichend außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise der Errichtung einer Finanzierungsgesellschaft mit Sitz auf Malta vorliegen. Durch den Anwendungsbereich des § 22 BAO wird ein *der wirtschaftlichen Realität nicht angemessener Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel allein zum Zweck der Abgabenvermeidung sanktioniert* (Gestaltungsmisbrauch). Die Unterscheidung zwischen der Regelung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Befreiung (§ 10 KStG) und der steuerlichen Nichtanerkennung missbräuchlicher zivilrechtlicher Gestaltungen ist eine Grundsätzliche (Weninger, SWI 2005, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, Seite 601).

§ 22 BAO bestimmt:

"Abs. 1 Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Abs. 2 Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären".

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl. für viele die Erkenntnisse vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, vom 10. August 2005, 2001/13/0018 und 0019, mit Nachweisen auf Vorjudikatur und vom 22. September 2005, Zl. 2001/14/0188).

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im

Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. auch das Erkenntnis vom 24. November 1982, 81/13/0021).

Unbestritten ist, dass die Fa. MFCL, an welcher die Bw. zu 100 % beteiligt ist, laut den vorgelegten Bilanzen in den Streitjahren 1995 bis 2003 ausschließlich Einkünfte aus Zinsen (interest) erzielte. Das bezughabende Kapital (zum 31. 12. 1996 S 352,900.000,-) wurde ausschließlich durch die Bw. aufgebracht und an vier Unternehmen (MBGes.mbH/BRD S 70,900.000,-; MBBV/Niederlande S 45,000.000,-; FABMLtd S 134,000.000,-; WTWGes.mbH S 103.000.000,-, welche das Geld an die MPGes.mbH,T, weiter gab) auf unbestimmte Zeit verliehen. Bei der Fa. MFCL. mit Sitz in Valetta, Malta, handelt es sich um eine "Non-Trading-Offshore-Company", welche nach dem Malta Financial Services Central Act in Malta von der Besteuerung freigestellt ist. Mit Ausnahme der Firmen FABMLtd, bei welcher die Bw. einen Betrag in der Höhe von S 134,000.000,- veranlagte, sowie der WTWGes.mbH, welche wiederum die ihr übermittelten Geldbeträge an die Fa. MPGes.mbH,T, weiter gab, handelt es sich bei den genannten Firmen ausschließlich um Tochtergesellschaften der Bw.. Das von der Bw. nach Malta überwiesene Kapital kam somit – sieht man von den bei der maltesischen Bank veranlagten Beträgen ab - nur diesen Tochtergesellschaften zu Gute.

In Entsprechung des oben Gesagten ist für den vorliegenden Berufungsfall zu klären, ob beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Konstruktion der Zwischenschaltung einer Non-Trading-Offshore-Gesellschaft vorlagen.

Zu diesen außersteuerlichen Gründen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung konkret befragt, nannte der steuerliche Vertreter zunächst die Finanzierung der Tochtergesellschaften in Deutschland und den Niederlanden sowie die durch die Gründung dieser Gesellschaft für die Bw. bewirkte Risikominimierung. Durch die gewählte Finanzierungsform habe man auch die Insolvenzgefahr der mit wenig Eigenkapital ausgestatteten und kaum Gewinne erwirtschaftenden Tochtergesellschaften abzuwenden versucht. Von einer Erhöhung des Eigenkapitals sei abgesehen worden, zumal ein Abzug von Darlehen leichter bewirkt werden könne.

Dazu wird einleitend festgehalten, dass der Unternehmer in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führt, nicht beschränkt ist (VwGH vom 30. 3. 1953, Zi. 565/51; 20. 3. 1974, Zi. 1157/72; 23. 10. 1984, Zi. 83/14/0257). Es steht ihm also frei, seinen Betrieb auch mit

Fremdmitteln zu führen. Die gegenständliche Zwischenschaltung einer ausländischen Basisgesellschaft zur Finanzierung und Risikominimierung (anstelle einer direkten Hingabe der Darlehen) erscheint jedoch nicht plausibel. Im Fall der Insolvenz des Darlehensnehmers gehen nämlich die hingegebenen Darlehen im gleichen Umfang verloren, gleich ob die Darlehen im direkten Wege oder im Wege einer zwischengeschalteten Finanzierungsgesellschaft vergeben werden. Eine weitergehende Haftung des Darlehensgebers besteht weder im einen noch im anderen Fall (VwGH vom 22. 9. 2005, Zl. 2001/14/0188).

Soweit die Bw. auf "bilanzoptische" Gründe verweist – zur Finanzierung des Investitions- bzw. Expansionsschubes sei es notwenig gewesen, das Bilanzbild des Unternehmens zu verändern - ist entgegenzuhalten, dass eine Beteiligung – noch dazu an einer Tochtergesellschaft, welche wiederum weitere Tochtergesellschaften finanziert – genauso zu hinterfragen ist, wie ein unmittelbar an eine Tochtergesellschaft gewährtes Darlehen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beteiligung an der Fa. MFCL im Gegensatz zu Darlehensforderungen als Anlagevermögen zu erfassen ist.

Überdies handelt es sich bei der zwischengeschalteten maltesischen Gesellschaft um eine Non-Trading-Offshore-Gesellschaft, die zwar ihren Sitz auf Malta hat, aber in diesem Land keinerlei geschäftliche Aktivitäten entfalten darf und somit auch über kein Personal verfügt. Die Bw. hat im Übrigen nicht einmal behauptet, dass etwa die Konditionen über die in Rede stehenden Darlehen von der maltesischen Tochtergesellschaft ausverhandelt worden seien. Es ist somit offensichtlich, dass dieser Gesellschaft keine wirtschaftlichen Funktionen zugekommen sind. Im Übrigen wurde laut Vorbringen der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung die Fa. MFCL im Jahre 2004 nach Auslaufen der durch den Malta Financial Services Central Act eingeräumten Steuerbefreiung von Darlehenszinsen (!) liquidiert und die Finanzierung der Tochtergesellschaften in der Folge über Bankkredite durchgeführt.

Die Bw. brachte als außersteuerlichen Grund auch vor, dass die Fa. MFCL einen namhaften Betrag in der Höhe von S 115.000.000,- bei der FABMLtd, zu welcher ein besonderes Vertrauen bestünde, veranlagt habe, woraus nicht unerhebliche Zinserträge erzielt worden seien. Auch dieses Vorbringen erscheint wenig überzeugend, ist es doch nicht einzusehen, dass dafür eine maltesische Non-Trading-Offshore-Gesellschaft gegründet werden musste. Dass für die konkrete Veranlagung gerade ein Kreditinstitut auf Malta über die entsprechenden Finanzierungsexperten verfügt, wurde von der Bw. nicht näher aufgezeigt. Es ist nicht erkennbar, dass die bezughabenden Beratungsleistungen nicht auch von Österreich aus in Anspruch genommen werden hätten können. Dies vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem maltesischen Kreditinstitut um eine Tochtergesellschaft der EB handelt. Warum die Bw. ein besonderes Vertrauensverhältnis gerade mit der FABMLtd verbindet, ist nicht

nachvollziehbar, weil auch weitere Bankgeschäfte mit diesem Institut der Aktenlage nicht entnommen werden können.

In der Berufungsschrift findet sich als außersteuerlicher Grund für die Gründung der maltesischen Tochtergesellschaft auch der Hinweis auf die Internationalisierung der Wirtschaft. Es sei üblich geworden, dass Unternehmen ihre Auslandsengagements im Wege von anderen Konzerngesellschaften finanzierten. Dies wird weder vom UFS noch vom Finanzamt bestritten. Die von der Bw. angesprochene Gestaltungsweise findet – wie oben aufgezeigt - ihre Grenze allerdings dort, wo sie ungewöhnlich und unangemessen ist und - ohne Vorliegen eines beachtlichen außersteuerlichen Grundes - ausschließlich in Steuerersparnisabsicht gesetzt wurde, wofür gegenständlich auch der Umstand der Liquiditierung der zwischengeschalteten maltesischen Tochtergesellschaft nach Auslaufen der durch den Malta Financial Services Central Act eingeräumten Steuerbefreiung von Darlehenszinsen im Jahre 2004 spricht.

Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Nach dem oben Gesagten erfüllt nach Ansicht des UFS die Zwischenschaltung der Fa. MFCL keine sinnvollen außersteuerlichen Funktionen und findet ihren Sinn lediglich darin, steuerpflichtige Zinserträge in steuerfreie Beteiligungserträge umzuwandeln, wobei die Bw. die von ihr getroffene Finanzierungsentscheidung durch eine dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte so gestaltet hat, dass sie die mit ihrer Finanzierungsentscheidung verbundenen steuerlichen Folgen (nämlich die Steuerpflicht der Darlehenszinsen in Österreich) nicht zu tragen haben sollte (VwGH vom 22.9.2005, ZI. 2001/14/0188). Die Ergebnisse der von der maltesischen Tochtergesellschaft der Bw. entfalteten Tätigkeit wären folglich nicht dieser sondern der Bw. direkt im Sinne einer sachgerechten Zuordnung zuzurechnen. Bei ausschließlicher Heranziehung des § 22 BAO geht der UFS davon aus, dass die folglich direkt der Bw. zuzurechnenden Erlöse aus den hingegebenen Darlehen ungefähr den ausgeschütteten Beteiligungserträgen (laut Erklärung der Fa. MFCL) entsprechen und deshalb diese Beträge der Besteuerung in den Streitjahren zu Grunde gelegt werden können. Dabei wird dem Umstand Rechnung getragen, dass durch eine Vergabe von Darlehen im Wege einer allenfalls zu errichtenden österreichischen Finanzierungsgesellschaft ebenfalls Kosten verursacht worden wären.

2) Fruchtgenuss (Tz 18) und Stiftung-Anteilsveräußerung (Tz 26), (1995 und 1996)

Im Rahmen des Berufungsverfahrens sah der steuerliche Vertreter der Bw. von einer weiteren Bekämpfung der von der Betriebsprüfung zu obigen Punkten getroffenen Feststellungen ab. Der UFS schließt sich diesen Feststellungen an und legt sie seiner Entscheidung zu Grunde.

3) Feststellungen anlässlich einer weiteren über die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführten Betriebsprüfung

Während des anhängigen Berufungsverfahrens führte das Finanzamt bei der Bw. eine weitere Betriebsprüfung über die Jahre 2000 bis 2002 durch. Gegen die im bezughabenden BP-Bericht vom 15. September 2004 vorgenommenen Gewinnänderungen er hob die Bw. keine Einwendungen. Der UFS schließt sich diesen Änderungen an.

4) Warenlieferungen an die Fa. MBGes.mbH/BRD (2001)

Im Zuge einer bei der deutschen Tochtergesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung versagte die deutsche Finanzverwaltung einem Teilbetrag einer Belastung für Warenlieferungen in der Höhe von € 118.241,- die steuerliche Anerkennung und stellte diesen Betrag als Forderung an die Bw. ein. Weder von Seiten des Finanzamtes noch von Seiten des UFS bestehen gegen diesen Ansatz einer Forderung im Jahr 2001 Einwendungen.

5) Zuschlag Auflösung Investitionsrücklage 1993 (Rumpfwirtschaftsjahr 1996)

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. 2. 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1996 hat das Finanzamt den Gewinn um S 1,146.600,- erhöht. Es begründete dies wie folgt:

"Gemäß des Telefonates mit dem steuerlichen Vertreter wird im Zuge der Berufungsvorentscheidung der Zuschlag für die Auflösung der Investitionsrücklage 1993 im Rumpfwirtschaftsjahr 1996 von 15 % auf 20 % erhöht". Es ergibt sich dadurch folgende Gewinnerhöhung für 1996:

Zuschlag laut BP	S 3.439.800,-
Zuschlag laut BVE	S 4.586.400,-
Gewinnerhöhung	S 1.146.600,-

Der UFS schließt sich dieser Änderung an.

In Entsprechung der vorstehenden Ausführungen waren die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995, 1997 – 1999 sowie 2003 als unbegründet abzuweisen und die Körperschaftsteuerbescheide 1996 sowie 2000 – 2002 abzuändern.

Die Ermittlung der Gesamtbeträge der Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2002 sind dem BP-Bericht vom 15. September 2004 zu entnehmen und betragen für das Jahr 2000 € 19.040.487,33, für das Jahr 2001 € 18.917.697,71, wobei zusätzlich ein Betrag in der Höhe

von € 118.241,- aus der Belastung für Warenlieferungen (Pkt. 4 der Berufungsentscheidung) in Abzug gebracht wurde, und für das Jahr 2002 € 8.630620,29.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte betreffend 1996 beträgt S 292.645.697,00 und ist der Berufungsvorentscheidung vom 9. 2. 2001 zu entnehmen.

Salzburg, am 15. März 2006