

GZ. RV/847-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw, vertreten durch WV, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte bei der Bw für die Jahre 1994 bis 1996 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO durch und traf unter anderem folgende Feststellungen.

"Tz. 11 Sonstige Einkünfte

### *Sachverhalt*

Die HK PS wurde mit Stiftungsurkunde vom 29.6.1995 gegründet (Firmenbucheintragung am 21.7.1995). Alle Anteile (S 1.500.000,00 Bargeld und 2.230 Stück Wertpapiere á S 869,85 je Stück = S 1.939.765,50 Duro Rent) wurden von EK und deren Kindern in die Stiftung eingebracht.

Laut Widmungserklärung vom 29. Juni 1995 gehen insgesamt sieben Liegenschaften mit allen Rechten und Pflichten auf die Privatstiftung über. Bei vier Miethäusern haben sich die Stifter ein lebenslanges unentgeltliches Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB vorbehalten. Die HK PS räumt den Stiftern ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein.

Am 4. bzw. 12. Dezember 1995 widmete Frau EK ihren gesamten Geschäftsanteil (85,7 %) an der HW Holding Ges.m.b.H. in Höhe von insgesamt S 1.714.000,00 (Buchwert) unentgeltlich der HK PS. In der zweiten Zusatzurkunde vom 4. Dezember 1995 wurden die Auflagen für die Verwaltung und die Anweisung über die Verwendung der Erträge neu geregelt.

Die Gewinne der Gesellschaftsanteile HW Holding Ges.m.b.H. werden zu je 33,33 % an EK, ML und HeK verteilt. Nach dem Tod von EK erhalten ML und HeK je 50 % der Erfolge.

Die HW Holding Ges.m.b.H. wurde am 5. Dezember 1995 in die HW Holding AG umgewandelt.

Am 12. Dezember wurde die LK Holding AG gegründet. Am Grundkapital sind ML und HeK zu je 50 % beteiligt. Vom steuerlichen Vertreter wurde für die Gründung der AG angegeben, dass die Liftkommunikation neu ins Leben gerufen werden soll. Die LK Holding war aber operativ nicht tätig.

Am 22. Dezember 1995 wurden zunächst die Aktien an der HW Holding von der HK PS an die LK Holding AG um S 60 Mio. verkauft. Als Grund für das überstürzte Kaufangebot gaben die Käufer, die Aktionäre und Vorstände der LK Holding AG, ML und HeK, den schwindenden Einfluss auf die Willensbildung in der Unternehmensführung, insbesondere die Weisungsfreiheit des Stiftungsvorstandes an.

Gemäß Punkt 3 der zweiten Zusatzurkunde darf die Substanz des im Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" verwalteten Stiftungsvermögens nicht geschmälert werden. Der Familienbeirat hat beim Verkauf von Unternehmensbeteiligungen ein Vorschlagsrecht. Änderungen in der Veranlagung hat der Vorstand nur im Einvernehmen mit dem Stiftungsprüfer, dem Familienbeirat und nach Anhörung entsprechender Expertenmeinungen vorzunehmen. Verkäufe aus dem unbeweglichen Anlagevermögen mit einem Gegenwert von über S 100.000,00 dürfen nur vorgenommen werden, wenn wichtige Gründe vorhanden sind und

der Familienbeirat vorher gehört wurde. Dieser könnte den Stiftungsvorstand mit einfacher Mehrheit abberufen.

Zu den Aufgaben des Stiftungsvorstandes gehört es vor allem, dafür zu sorgen, dass der Stifterwille in allen Punkten erfüllt wird. Ziel der Stiftung sei die Verwaltung des Vermögens sowie der Beteiligungen der Stiftung, um damit den Fortbetrieb der im Rahmen dieser Beteiligungen geführten Unternehmen sicherzustellen.

In der zweiten Zusatzurkunde wird als Präambel genannt, dass ein Stiftungsziel darin besteht, in Ausnahmesituationen und Notfällen, z.B. wenn in einer Generation kein Interesse an der Geschäftsführung bestehen sollte, andere nicht dem Familienkreis angehörige Personen für die Fortführung des Unternehmens sorgen können, bis die nächste Generation, die an der Fortführung durch persönliches Engagement Interesse zeigt, zum Zug kommen kann. Bei Besetzung der verwalteten Unternehmensbeteiligungen ist Familienmitgliedern bei gleicher Qualifikation der Vorzug zu geben.

Über den gestundeten Kaufpreis in Höhe von S 60 Mio. gab die Käuferin – die LK Holding AG – am 22. Dezember 1995 Inhaberschuldverschreibungen in selber Höhe nur an die Verkäuferin aus.

Nach dem Verkauf des Aktienpaketes wurde am selben Tag die HW Holding AG von der Käuferin, der LK Holding AG, durch Verschmelzung gemäß Artikel 1 § 1 Umgründungssteuergesetz aufgenommen. Die Firma der aufnehmenden Gesellschaft wurde auf "HW Holding AG" geändert.

Die Inhaberschuldverschreibungen beinhalten im § 9 ein Umtauschrechtfertigung des Inhabers gegen Aktien oder vergleichbare Geschäftsanteile der Schuldnerin. Umgekehrt ist auch die Schuldnerin, die LK Holding AG – jetzt HW Holding AG – jederzeit berechtigt, eine Kapitalerhöhung zu beschließen und diese Aktien oder sonstige Gewinnanteilsrechte im gleichen Nennwert der HK PS anzudienen.

Der durch die Verschmelzung bei der HW Holding Ges.m.b.H. entstandene Firmenwert gemäß § 3 Abs. 2 Z. 2 Umgründungssteuergesetz wurde 1996 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben, ohne dass der korrespondierende Veräußerungsgewinn bei der HK PS versteuert werden musste. Diese Abschreibungsmöglichkeit wurde durch Gesetzesänderung ab 1997 verwehrt.

Die Zinserträge der HK PS aus der Inhaberschuldverschreibung waren 1995 durch die Vorauszahlung für ein Jahr gemäß § 5 Z. 11 lit. a KStG ebenfalls steuerfrei. Auch hier ging der

Steuervorteil durch eine Beschränkung des Kest-Endbesteuerungsgesetzes auf "Public Placements" in den Jahren ab 1997 verloren.

Am 23. Dezember 1996 wurde eine Vereinbarung über den Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen getroffen. Die Emittentin erwarb um einen Betrag von S 60 Mio. alle ausgegebenen Inhaberschuldverschreibungen. Der Kaufpreis wurde am 12. März 1997 von der HW Holding Ges.m.b.H. mittels Banküberweisung beglichen. Der Zinsaufwand für das von der HW Holding Ges.m.b.H. aufgenommene Darlehen ist absetzbarer Betriebsaufwand.

Die HK PS erwarb um den Erlös in Höhe von S 60 Mio. Köst-freie mit ca. 5,6 % p.a. festverzinste Kassenobligationen 1997 bis 2002.

#### *Rechtslage*

§ 22 BAO Abs. 1:

Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Abs. 2

Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 24 Abs. 1 lit. d:

Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Dem Fremdverhaltensgrundsatz wird nicht entsprochen, wenn die Veräußerung gestifteter Anteile zwischen Stifter und Erwerber vorvereinbart wurde und die Privatstiftung nur zwecks Erwirken der Steuerbefreiung zwischengeschaltet wird.

Die Errichtung einer Käufergesellschaft durch die anderen Gesellschafter, Schenkung an die Ehegattin, Genehmigung durch andere Gesellschafter und Verkaufsangebot an die Käufergesellschaft und dessen Annahme erfolgte innerhalb von knapp drei Wochen. Dieser Sachverhalt indiziert nach der Entscheidung des VwGH die Annahme eines Gestaltungsmisbrauches in nahezu erdrückender Weise. Die vom Bf. geltend gemachten außersteuerlichen Gründe erwiesen sich nach der Beurteilung des VwGH "bei Lichte betrachtet" als hohles Konstrukt (VwGH 27.9.1995, 93/13/0095).

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch ist hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt weglässt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

### *Würdigung durch die Bp*

Die Umwandlung der HW Holding Ges.m.b.H. in die HW Holding AG erfolgte am 5. Dezember 1995; die Errichtung der LK Holding AG am 12. Dezember 1995; die Stiftung der Anteile an die HK PS am 4. bzw. 12. Dezember 1995; der Verkauf der Anteile an die (den Kindern der Stifterin gehörende) LK Holding AG und Verschmelzung durch Aufnahme der HW Holding AG durch die LK Holding AG am 22. Dezember 1995.

Dieser Sachverhalt indiziert die Annahme eines Gestaltungsmisbrauches nach herrschender Lehre in geradezu erdrückender Weise. Die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten außersteuerlichen Gründe konnten von der Behörde nicht nachvollzogen werden. Der Stiftungsvorstand konnte auch nicht autonom, ohne Anhörung des Familienvorstandes unter Gefahr der Abberufung, handeln. Der kurze Zeitabstand bei den vielen notwendigen Vorbereitungs- und Umgründungsmaßnahmen spricht vielmehr schlüssig dafür, dass die Veräußerung schon vorher abgesprochen war. Dem Fremdverhaltensgrundsatz wird nicht entsprochen, wenn die Veräußerung gestifteter Anteile zwischen Stifter und Erwerber vorvereinbart wurde und die Privatstiftung nur zwecks Erwirken der Steuerbefreiung zwischengeschaltet wird. Die Veräußerung der Anteile an die LK Holding war schon vor dem Veräußerungsakt beschlossene Sache, der Stiftung kommt somit nur mehr "Durchschleusefunktion" ausschließlich zur Erzielung eines steuerlichen Vorteiles zu. Das Durchschleusen der Anteile wird somit als Gestaltungsmisbrauch im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO beurteilt. Der Veräußerungstatbestand ist somit EK als wirtschaftlicher Verkäuferin im Sinne des § 24 BAO zuzurechnen. Die Steuerfreiheit der Veräußerung bei der HK PS im Hinblick auf die Ausnahme des § 31 EStG von der Steuerpflicht im § 13 Abs. 2 Z. 4 KStG würde voraussetzen, dass der Veräußerungsvorgang der HK PS zuzurechnen ist.

Bei EK ist somit eine Veräußerung der Beteiligung gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von S 58.286.000,00 (Veräußerungserlös S 60 Mio. abzüglich Buchwert S 1.714.000,00) anzusetzen. Für diese Einkünfte steht gemäß § 37 Abs. 4 Z. 2b der Hälftesteuersatz zu...."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren wieder auf und setzte im Einkommensteuerbescheid für 1995 die sonstigen Einkünfte mit S 58.286.000,00 fest.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 wurde im wesentlichen vorgebracht.

"Die Berufung richtet sich gegen die Zurechnung der Veräußerung der Gesellschaftsanteile gemäß § 24 BAO an die Bw

*Begründung:*

In der Würdigung der Bp zum gegenständlichen Bescheid wird dazu ausgeführt,

- dass der vorliegende Sachverhalt die Annahme eines Gestaltungsmisbrauches indiziere,
- dass außersteuerliche Gründe von der Behörde nicht nachvollzogen werden können,
- dass der Stiftungsvorstand nicht autonom handeln konnte,
- dass die Veräußerung schon vorher abgesprochen gewesen wäre,
- dass dieses Vorgehen daher nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz entspräche,
- dass daher der Stiftung nur mehr "Durchschleusefunktion" zukäme, und
- dass daher der Veräußerungstatbestand als wirtschaftliche Verkäuferin im Sinne des § 24 BAO EK zuzurechnen wäre.

Diese Feststellungen entsprechen, soweit sie den Sachverhalt betreffen, nicht den Tatsachen.

In dessen Folge sind auch die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen unzutreffend.

*1. Sachverhalt*

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde zum tatsächlichen Ablauf eine umfangreiche Sachverhaltsdarstellung vorgelegt.

Aus dieser u.a. zu entnehmen, dass die Vorbereitungshandlungen zur Errichtung der Stiftung bereits im Jänner 1995 begonnen haben. Dabei wurde ursprünglich von einem einmaligen und einheitlichen Stiftungsvorgang ausgegangen. Die Stifter hätten daher Liegenschafts- und Geldvermögen, als auch die Beteiligungen in einem Zuge in die Stiftung eingebracht.

Erst durch die Besprechung und Aufarbeitung aller damit verbundener Detailprobleme wurde deutlich, dass eine Aufteilung in zwei Schritte erforderlich war, um einerseits den zeitlichen

Ablauf zu gewährleisten und andererseits den unterschiedlichen Interessen gerecht werden zu können. Gerade die Stiftung der Beteiligungen machte umfangreiche Vorkehrungen erforderlich, zumal der Kreis der Begünstigten hinsichtlich des Liegenschaftsvermögens einerseits und hinsichtlich der Beteiligungen andererseits nicht deckungsgleich war bzw. sein sollte.

Des weiteren bestand Unsicherheit hinsichtlich eines bei EK zu verbleibenden Gesellschaftsanteiles von 10 %, da ursprünglich ihre Absicht war, jene Tochter (EL) die bisher nicht am Unternehmen beteiligt war, zu einem späteren Zeitpunkt mit diesem 10 %-Anteil zu beteiligen und damit auch im Rechnungskreis Beteiligungen weitestgehenden Gleichklang zum Rechnungskreis Immobilien herzustellen.

Die Entwicklung ist aber in eine andere Richtung verlaufen, weil es gerade zwischen EK und ihrer Tochter EL zu einer schwerwiegenden Belastung der Beziehung gekommen war. EL hatte mit ihrem Unternehmen in ein erfolgloses Projekt enorme Beträge investiert, die sie durch hypothekarische Belastung eines von ihrer Mutter vor Jahren geschenkten Einfamilienhauses aufgebracht hatte und daher nun zu verlieren drohte. Davon hatte EK aber erst im November 1995 erfahren und war menschlich schwer enttäuscht, da ja auch diese Schenkung der langfristigen Absicherung dieses Familienzweiges dienen hätte sollen.

Dazu kam noch, dass EL sich trotz vorvereinbarten Termins unter Anwesenheit aller Stifter, des Stiftungsvorstandes und des Notars weigerte, am 23. November 1995 die zweite Zusatzurkunde (Widmungserklärung betreffend 75,7 % der Anteile) zu unterzeichnen.

In dessen Folge hat EK von ihrer ursprünglichen Absicht, EL doch noch am Unternehmen zu beteiligen, kurzfristig Abstand genommen und beauftragte GE die entsprechende Urkunde zur Stiftung des verbleibenden 10 %-Gesellschaftsanteiles vorzubereiten.

Niemand ahnte zum damaligen Zeitpunkt, dass diese Entscheidungen einschneidende Konsequenzen hervorrufen könnten. Es wurde vielmehr noch ein Umlaufbeschluss zur Gewinnausschüttung (4. und 5.12.1995) zugunsten der Stiftung gefasst.

Am 12.12.1995 wurde die Widmungserklärung hinsichtlich des 10 %-Anteiles nochmals besprochen und hinterfragt, ob dieser erst seit 4.12.1995 geänderte Wille nun auch tatsächlich umgesetzt werden solle. Die Zeit drängte, da Weihnachten immer näher kam, sodass man die Unterzeichnung dieser Widmungserklärung für den 13.12.1995 festlegte.

Die Überraschung seitens des Stiftungsvorstandes war groß, als am 15.12.1995 GE und damit auch dem Vorstand mitgeteilt wurde, dass die Absicht seitens der beiden anderen Kinder (ML

und HeK) bestand, die nunmehr gestifteten Gesellschaftsanteile, und das so schnell wie möglich, aus der Stiftung zu erwerben.

ML und HeK hatten das Unternehmen bisher eigenständig geführt und aus deren Sicht hatte insofern ein Umdenken stattgefunden, als ihnen klar wurde, dass diese Eigenständigkeit unter den nun vorliegenden Umständen nicht mehr gegeben sein konnte. In der HW als nunmehrige AG, wären sie einem weisungsfreien Stiftungsvorstand gegenüber verantwortlich gewesen. Auf der Eigentümerebene konnten sie mit ihrer Beteiligung gegenüber den 85,7 % der Stiftung nur geringfügig in die Willensbildung eingreifen, ihre Mutter war schlagartig auf der Gesellschafterebene als Unterstützung weggefallen.

Damit war aus ihrer Sicht eine Situation geschaffen worden, welche ihrer Entmachtung gleichkam. Dazu kam, dass sie gerade in Begriff waren, ein eigenständiges Projekt (die Liftkommunikation: Notrufsysteme für Aufzugslifte) zu starten, welches allerdings ohne die Infrastruktur der HW kaum durchführbar war.

Die Situation war an Verwirrung und Hektik kaum zu überbieten. Nicht nur die Vorweihnachtszeit, sondern die Entscheidungsfindung und Willensbildung führte zu einer extrem belastenden Situation. Wäre eine derartige Vorgangsweise mit der Stiftungsurkunde vereinbar?

Andererseits war aus damaliger Sicht damit zu rechnen, dass der Vorstand der Stiftung jedenfalls dem Willen der Stiftung widersprechen musste, wenn sich die Familie nicht einigen würde.

Wenn es zu diesem Ankauf kommen würde, wie würden die Käufer den Kaufpreis kurzfristig finanzieren und auf welches Entgegenkommen in dieser Hinsicht könnte sich die Stiftung überhaupt einlassen? Dazu kam, dass kurzfristig ein marktgerechter Preis für die Anteile festzustellen war und die erforderlichen Urkunden ebenfalls noch zu errichten waren. Der Stiftungsvorstand musste daher in seiner eigenen autonomen Verantwortlichkeit eine Entscheidung treffen.

Trotz des enormen aus dem Willen der präsumtiven Käufer resultierende Zeitdruckes trat nach dem Wochenende 16. bis 17.12.1995 eine Entspannung der Situation dadurch ein, dass EK diesem Vorhaben zumindest nicht widersprach und sich bereit erklärte, jede Entscheidung des Stiftungsvorstandes, wie auch immer sie ausfallen möge, zu akzeptieren. Darauf aufbauend gab der Familienbeirat eine positive Stellungnahme ab. Der Stiftungsvorstand beschloss in weiterer Folge (vorausgesetzt man würde sich über den Preis kurzfristig einigen können) den

Verkauf durchzuführen, zumal er den Willen der Stifter zumindest dahingehend gesichert sah, (Stiftungszweck – Grundsätze der Vermögensgebarung der Stiftung: Im § 7 der Stiftungsurkunde vom 2.6.1995 wird als Ziel "das Stiftungsvermögen bestmöglich zu vermehren und wertgesichert zu halten" definiert. In der Zusatzurkunde vom 13.7.1995 wird dazu weiters in der Präambel ausgeführt: "Die Stiftung soll die Verwaltung des Vermögens sicherstellen und aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Begünstigten fördern". In der zweiten Zusatzurkunde vom 4.12.1995 wird zwar auch davon gesprochen, dass die Beteiligung verwaltet werden soll. Dies entsprach dem damaligen Wissensstand, war aber letztlich nur Auszug der generellen Absicht der Sicherstellung des Vermögens) als durch den Kaufpreis der vermögensmäßige Gegenwert in der Stiftung verbleiben würde. Nun war aber noch eine Einigung zwischen Vorstand und Käufer hinsichtlich des Kaufpreises (die ursprünglich angesetzten 80 Mio. ATS waren noch keineswegs ausverhandelt) und vor allem hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten zu finden.

Es wurde klar, dass eine Bankfinanzierung mit dieser Größenordnung und in der kurzen Zeit unmöglich zu bewerkstelligen war. Daher musste zumindest eine Lösung gefunden werden, die die Ansprüche der Stiftung sicherstellt und den Käufern ermöglicht, in Ruhe eine Bankfinanzierung auszuhandeln. Eine Eigenfinanzierung war mangels entsprechender Möglichkeiten jedenfalls auszuschließen.

Aus dieser Situation entstand die Finanzierung über Zeichnung einer Inhaberschuldverschreibung, die dann später rückgekauft und durch eine Bankfinanzierung ersetzt werden sollte.

## *2. Interpretation des Sachverhaltes*

Es widerspricht den logischen Denkgesetzen als auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, einen derartigen Ablauf wie den vorliegenden bei vorhergehender Planung derart hektisch, inkonsequent und widersprüchlich ablaufen zu lassen und die entscheidenden Schritte dann noch auf einige wenige Tage um Weihnachten, in denen erfahrungsgemäß ohnedies größter Zeitdruck gegeben ist, zu konzentrieren.

Die in der Realität erforderlichen Zwischenschritte, zuerst die Stiftung nur mit dem Liegenschafts- und Geldvermögen zu gründen, langwierige und auch kostenintensive Beratungen hinsichtlich Rechnungskreise, Ausschüttungspolitik (hinsichtlich der Beteiligung) und Textierungen der Stiftungszusatzurkunden abzuhalten, dann nur einen Teil der Gesellschaftsanteile zu stiften, um einige Tage später auch die restlichen Anteile zu stiften und diese

Anteile dann wieder zu veräußern, geben aus der Sicht einer im vorhinein geplanten Vorgangsweise keinen Sinn.

Die weitgreifenden Formulierungen der zweiten Zusatzurkunde im Bezug auf das Unternehmen erscheinen im Nachhinein absolut entbehrlich und wären im Sinne der Glaubwürdigkeit und Ernsthaftigkeit sowohl vom Stifter als auch vom Stiftungsvorstand bei vorhergehender Planung des Verkaufes der Gesellschaftsanteile mit Sicherheit so nicht abgefasst worden.

Ebenso sinnwidrig erscheint es, bei einem geplanten Ankauf keine Vorbereitung hinsichtlich der Finanzierung des Kaufpreises zu setzen.

Nur die unvorhersehbare Willensänderung der Mutter, auch die restlichen 10 % Anteile zu stiften, die letztlich alle weiteren Folgen auslöste, lässt den Ablauf verständlich und nachvollziehbar erscheinen. Diese Willensänderung aufgrund von innerfamiliären Komplikationen, bestehend seit dem Erbgang nach dem leiblichen Vater von EL, ist der entscheidende Punkt. Es gab hier eine Kette von familiären Auseinandersetzungen, die letztlich niemand in der Öffentlichkeit besonders breit treten möchte, die aber den Hintergrund dafür darstellte, dass hier nicht jener familiärer Einklang herrschte, wie er vielleicht sonst anzunehmen wäre. Die Situation und damit auch die daraus resultierenden Verhaltensweisen und Entscheidungen wurden durch das Leben geschrieben und können daher durch Argumente nicht glaubwürdiger werden, zumal die Realität an Glaubwürdigkeit nicht übertroffen werden kann. Auch wenn daher nach Außen hin eine bestimmte Verhaltensweise in ein gängiges Denkschema fallen möge (unter Familienangehörigen kann alles "ausgemacht" werden), so ist daraus keine Berechtigung abzuleiten, derartige Situationen generell nach diesem Schema zu beurteilen.

Die Betrachtung des Ablaufes unter dem nun vorliegenden Aspekt der Zurechnung des Veräußerungstatbestandes der Finanzbehörde zu EK, macht den Mangel an Plausibilität noch deutlicher.

Würde sich eine 74-jährige Mutter, deren unbestrittenes Ziel darin besteht, Familienvermögen über die Generationen hinweg im Wege einer Stiftung zu sichern, sich einem derartigen Zick-Zack-Kurs und einem derartigen Zeitdruck freiwillig unterziehen? Warum sollte die Mutter zuerst die Gesellschaftsanteile an ihre Kinder verkaufen, obwohl sie wissen muss, dass diese nicht in der Lage sind einen marktgerechten Kaufpreis aus eigenen Mitteln aufzubringen und sie daher selbst den Kaufpreis kreditieren müsste? Dann wäre sie aber zweifellos damals nicht

in der Lage gewesen, der Stiftung dieses Familienvermögen zukommen zu lassen. Hätten die Käufer einen Kredit vorsorglich aufgenommen, womit hätten sie diesen besichern sollten?

Die stiftende Mutter wäre in dieser Größenordnung der einzige verfügbare Bürge gewesen. Ihre Bonität in dieser Größenordnung wäre aber schlagartig nicht mehr gegeben, wenn sie den Kaufpreis der Stiftung zuführt. Abgesehen davon macht es keinen Sinn, einerseits Vermögen über Generationen sichern zu wollen und sich des allergrößten Teiles seines Vermögens durch die Stiftung zu entledigen und gleichzeitig eine persönliche Haftung für einen 60 Mio. ATS-Kredit einzugehen.

### 3. Autonomie des Stiftungsvorstandes

Die Bp spricht ausdrücklich von einem nicht autonom handeln könnenden Stiftungsvorstand. Diese Aussage ist absolut unzutreffend.

In der Stiftungsurkunde vom 29.6.1995 wird im § 4 und § 5 der Vorstand als Organ der Stiftung definiert. Dabei wird aber keine Aussage über die Entscheidungsfindung des Vorstandes getroffen. Lediglich im § 6 wird festgehalten, dass der Familienbeirat gegenüber dem Vorstand eine beratende Funktion ausübt.

Die Zusatzurkunde (13.7.1995) führt in Pkt. VI Abs. 3 weiter aus: „Der Vorstand fasst seine Beschlüsse mit einfacher Mehrheit“. Für den Fall von Veräußerungen sieht Abs. 6 vor, dass Verkäufe nur nach vorangehender Anhörung des Familienbeirates erfolgen soll.

Die im Bp-Bericht zu diesem Punkt getroffene Aussage, dass „Änderungen ... nur im Einvernehmen ... mit dem Familienbeirat“ vorzunehmen wären, ist falsch und kann weder den Urkunden noch aus anderen Quellen entnommen werden.

Bezüglich des Ausschlusses von Begünstigten wird gleichartig formuliert: „Aus dem Kreis der Begünstigten können Personen ... über Vorschlag des Familienbeirates durch den Vorstand ausgeschlossen werden“ (Pkt. V Abs. 3, Zusatzurkunde vom 13.7.1995).

Umgekehrt kommt allerdings dem Vorstand bei der Willensbildung innerhalb des Familienbeirates die Letztentscheidung zu: „Findet sich bei einer Entscheidung im Familienbeirat keine Mehrheit, entscheidet der Vorstand nach Anhörung der gegensätzlichen Standpunkte“ (Pkt. VIII Abs. 8, Zusatzurkunde vom 13.7.1995).

Nach § 14 PSG kann zwar anderen Organen der Stiftung bis zu einem gewissen (sehr eingeschränkten Grad) ein Weisungsrecht eingeräumt werden, dieses wurde dem Familienbeirat aber nicht (weder direkt noch indirekt) zugebilligt.

Aus dem zuletzt zitierten Recht des Vorstandes, auch in die Willensbildung des Familienbeirates direkt einzugreifen, dem keine spiegelbildliche Berechtigung des Familienbeirates bei Vorstandentscheidungen gegenübersteht, ist vielmehr eindeutig erkennbar, dass der Vorstand in der Entscheidungshierarchie über dem Familienbeirat steht. Dies wird auch dadurch noch bestärkt, dass dem Familienbeirat immer nur das Recht der Beratung, das Recht der Anhörung bzw. ein Vorschlagsrecht zugebilligt wurde, so dass daraus keinerlei Verpflichtung des Vorstandes abgeleitet werden kann, Entscheidungen bzw. Meinungsäußerungen des Familienbeirates Folge zu leisten.

Die Möglichkeit der Abberufung von Vorstandmitgliedern durch den Familienbeirat hat mit dessen grundsätzlicher Entscheidungsfreiheit nichts zu tun. Außerdem ist eine derartige Bestimmung wenn überhaupt nur bei Vorliegen wichtiger Gründe anwendbar. „Ist laut Stiftungsurkunde die Bestellungs- und Abberufungskompetenz einer von Begünstigten dominierten Stelle übertragen ist diese einzelne Bestimmung nichtig ...“ („OGH zur Familienstiftung: Einfluss der Begünstigten auf Vorstandsbestellungen unzulässig“, Stern, RdW 1997/9, 521ff.).

In diesem Zusammenhang ist auf eine ähnliche Regelung des Aktienrechtes zu verweisen, die wegen dessen Abberufbarkeit keineswegs die Entscheidungsfreiheit des Vorstandes in Frage stellt. Natürlich war der Stiftungsvorstand im Zuge der turbulenten Entwicklung im Dezember 1995 gefordert und es war absolut unklar, ob sich die Familie einigen wird können. Daraus ergab sich für den Stiftungsvorstand aber keinerlei Abhängigkeitsverhältnis oder Bindungswirkung, denn unter den gegebenen Umständen musste davon ausgegangen werden, dass der Vorstand mit zumindest einem der Stifter jedenfalls im Widerspruch stehen würde.

#### 4. Steuerrechtliche Würdigung

##### 4.1. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeit

Nach herrschender Lehre und Judikatur ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Dies gilt sogar dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Davon grenzt sich der Missbrauch insofern ab, als die vorgenommene rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den wirtschaftlichen Erfolg derart ungewöhnlich und unangemessen ist, da sich ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Missbrauch im Sinne des § 22 BAO liegt daher dann nicht vor, wenn die gewählte rechtliche Gestaltung auch dann noch wirtschaftlich sinnvoll erscheint, wenn man den abgaben-sparenden Effekt wegdenkt.

„Sollten daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch jedenfalls auszuschließen (Vom Missbrauch bürgerlich rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, Schimetschek, FJ 1991, 61ff und die dort zitierten VwGH-Erkenntnisse).“

Im vorliegenden Fall geht es um die Würdigung zweier Vorgänge: einer Schenkung und einer Veräußerung.

Aus dem Bp-Bericht ist zu entnehmen, dass die Bp von einer sogenannten „Durchschleuse-funktion“ der Stiftung ausgeht und dass daher in der Stiftung (Schenkung) des Vermögenswertes und der Veräußerung dieses Vermögenswertes durch die Stiftung, Gestaltungs-missbrauch im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO vorläge.

#### 4.2. Bisherige Judikatur dazu

Zu vergleichbaren Vorgängen ist eine Fülle von Judikatur ergangen, welche sich in erster Linie bei der Beurteilung des Sachverhaltes an der privatrechtlichen Beurteilung orientiert.

„Nach zivilrechtlicher Beurteilung entscheidet alleine der Parteiwille, was geschenkt ist“ (Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschaft- und Schenkungssteuer, Fellner, 6/2 I zu § 3 Erbschaftssteuergesetz).

„Der normative Gehalt der Rechtsgrundlage darf im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Korrektur erfahren“ (VwGH vom 28.5.1971, Zl. 1202/70).

Im Erkenntnis vom 21. Oktober 1982, Zlen. 81/15/0059, 0060, 0061 billigt der VwGH die Annahme der belangten Behörde, auch „die Schenkung eines Grundstückes mit der Absicht, dass der Beschenkte das Grundstück veräußert und dadurch zu Bargeld kommt“, wäre ein solchermaßen zulässiger steuergünstiger Weg. Bewirkt nun aber die Schenkung eines Grundstückes mit der Absicht, dass der Beschenkte das Grundstück veräußert und dadurch zu Bargeld kommt, dem Grunde nach keinen Gestaltungsmisbrauch, so könne sich ein solcher auch aus einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Schenkung und Veräußerung nicht ergeben (Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Fellner, Juni 1996, Ergänzung F, 21F zu § 1 Erbschaftssteuergesetz).

...

Etwas differenzierter dagegen der Leitsatz zu einem Erkenntnis des VwGH im Jahr 1993: „Erfolgt am Tag der Schenkung von Liegenschaften durch die Geschenknehmerin (= Ehegattin des Geschenkgebers) deren Verkauf an eine GmbH, die im Alleineigentum des Geschenkgebers steht und deren Geschäftsführer er auch ist, ist dies als eine ungewöhnliche und unangemessene, nur zur Vermeidung eines steuerpflichtigen Spekulationsgeschäftes gewählte Vorgangsweise zu sehen, wenn keine Anhaltspunkte für Risiken bei der Einbringung des Kaufpreises bei der GmbH bestanden, wenn weiters davon ausgegangen werden konnte, dass der Verkauf bereits vor der Schenkung geplant war und wenn keine außersteuerliche Begründung für die gewählte Vorgangsweise gegeben wurde“ (ÖStZB 1994, 29; VwGH vom 15.6.1993, 91/14/0253).

An diesem Erkenntnis ist beachtlich, dass alle drei Voraussetzungen gleichzeitig nach Ansicht des VwGH gegeben sein müssen, um Missbrauch anzunehmen (kein Anhaltspunkt für Risiken, Verkauf vor der Schenkung geplant, keine außersteuerliche Begründung).

Fast bedauernd hält der VwGH in diesem Erkenntnis fest: „Eine außersteuerliche Begründung ... hat der Bf. vor der Abgabenbehörde nicht vorgetragen. Der in der Beschwerde unternommene Versuch, ... als solchen Grund die Ersparnis der Besorgung im Einklang und Weiterleitung des Verkaufspreises nachzutragen, scheitert am im Verfahren vor dem VwGH geltenden Neuerungsverbot“.

Ein ähnlicher Sachverhalt (allerdings Schenkung und Abtretung von GmbH-Anteilen betreffend) ergab sich in einem weiteren Folgeerkenntnis: Eine Ehegattin bekam von ihrem Gatten einen 25 %-igen GmbH-Anteil geschenkt, den sie am selben Tag einer weiteren GmbH zum Kauf anbot, deren Gesellschafter sich ausschließlich aus den bisherigen Mitgesellschaftern zusammensetzte. Die Finanzbehörde ging davon aus, dass die nachfolgende Veräußerung bereits vor der Schenkung abgesprochen war, da die übrigen Gesellschafter die Schenkung nur durch Verzicht eines gesellschaftsvertraglich eingeräumten Übernahmerechtes ermöglicht haben konnten. Als außersteuerlichen Grund argumentierte der Bf. mit dem Motiv, sein Vermögen eventuellen Haftungsansprüchen entziehen zu wollen bzw. seine Gattin zu versorgen. Diesen Argumenten hat der VwGH keine Glaubwürdigkeit zugebilligt, als einerseits kein einziger Haftungsfall namhaft gemacht werden konnte und andererseits der Bf. gleichzeitig über nicht unerhebliches Grundvermögen verfügte, welches er im Sinne obigen Motives allerdings nicht an seine Gattin abgetreten hatte (VwGH vom 27.9.1995, 93/13/0095).

Der angeführten Judikatur ist weiters zu entnehmen, dass Schenkungen und unmittelbar danach erfolgte Veräußerungsvorgänge grundsätzlich nicht als Missbrauch im Sinne des § 22

BAO angesehen werden können. Dies auch dann nicht, wenn der Zweck der Schenkung darin bestanden hat, den Beschenkten durch Verkauf einen entsprechenden Bargeldzugang zu ermöglichen. Die Ausnahme bilden offenbar nur jene Fälle, in denen keine außersteuerlichen Gründe vorgebracht werden können oder es diesen an Nachvollziehbarkeit fehlt.

#### 4.3. Die steuerrechtliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Laut Würdigung der Bp wäre der Veräußerungstatbestand EK als wirtschaftliche Verkäuferin im Sinne des § 24 BAO zuzurechnen.

Nach § 24 BAO Abs 1 lit d sind Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zuzurechnen. Allgemein trifft das zivilrechtliche Eigentum mit dem wirtschaftlichen Eigentum zusammen. „Das zivilrechtliche Eigentum ist aus der Sicht der Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften nur dann ohne Bedeutung, wenn die jederzeitige Verfügbarkeit über die Substanz und den Ertrag bei einem anderen liegen“ (BAO-Kommentar, Band 1, Stoll, 285 zu § 24; vgl VwGH 24.3.1976, 1300/74).

„Das wirtschaftliche Eigentum wäre sodann, sofern überhaupt wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum auseinanderfallen, bei dem Geschäftspartner anzunehmen, bei dem die Verfügungs- und Einflussmöglichkeiten bedeutend stärker ausgeprägt sind und er damit insgesamt den substantiellen Gehalt des Eigentums auszuschöpfen vermag“ (eben dort).

Das BMF geht nun davon aus, dass eine wirtschaftliche Zurechnung zum Stifter dann nicht vorliegt, „weil und solange die Organe der Privatstiftung autonom über die Verwertung des stiftenden Vermögens entscheiden konnten“ (BMF 18.5.1998, RdW 1998, 558).

Primäre Bedeutung muss jedoch der Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentümer der Anteile zum Veräußerungszeitpunkt zugemessen werden (SWK 9/99, Zurechnung von Veräußerungsgewinnen, Schreder, 367).

„Eine Zurechnung des Veräußerungsvorganges beim Stifter ist daher nur dann anzunehmen, wenn der Stifter dem späteren Käufer bereits vor der Stiftung wirtschaftliches Eigentum übertragen hat“ (eben dort, 368).

Im gegenständlichen Fall liegen keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dafür vor, dass die Stiftung nur zivilrechtliches und gleichzeitig nicht auch wirtschaftliches Eigentum an den Gesellschaftsanteilen erhalten hat. Die Gewinnausschüttung an die Stiftung unmittelbar nach erfolgter Stiftung der Gesellschaftsanteile ist zumindest ein eindeutiges Indiz dafür, dass auch das wirtschaftliche Eigentum bei der Stiftung gelegen war. Wer sonst kann über die Früchte des Vermögens Entscheidungen treffen, wenn nicht der wirtschaftliche Eigentümer?

Was die vorliegende Autonomie des Stiftungsvorstandes betrifft, so wurde dazu unter Pkt. 3 bereits Stellung bezogen.

#### 4.4. Steuerrechtliche Schlussfolgerungen

Steuerrechtlich ist festzuhalten, dass eine Missbrauchsannahme jedenfalls das Fehlen eines plausiblen außersteuerlichen Grundes voraussetzt.

Vorplanung, wirtschaftliches Risiko sowie der Fremdvergleichsgrundsatz stellen zwar zusätzliche Kriterien dar, sind aber zumindest teilweise nichts anderes als Ausprägungen der außersteuerlich wirtschaftlichen Begründung.

Im Bp-Bericht wird zwar ebenfalls das Erkenntnis des VwGH vom 27.9.1995 angeführt, dabei wird aber auf die tatsächlichen Entscheidungsgründe des VwGH in keiner Weise eingegangen. Die daher daraus gezogenen Schlüsse gehen somit ebenfalls an den ausschlaggebenden Entscheidungsgründen vorbei.

Im Zusammenhang mit Stiftungen erscheint der Missbrauchsvorwurf zusätzlich problematisch, als es durch eine Stiftung zu keiner Steuervermeidung, sondern lediglich zu einer Verschiebung der steuerlichen Fälligkeiten kommt. Offenbar war es ja im Willen des Gesetzgebers gelegen, die Steuerfreiheit von Veräußerungsvorgängen in Stiftungen vorzusehen. Diskutierte Pläne, die Veräußerung gestifteter Kapitalanteile durch Einführung einer besonderen Sperrfrist oder einer Verlängerung der Spekulationsfrist zu erschweren, wurden vom Gesetzgeber bewusst nicht realisiert.

Die Zurechnungen des Veräußerungsvorganges an die Bw widerspricht der laufenden Judikatur und Literatur zu § 24 BAO. Es liegen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass ihr nach Stiftung der Gesellschaftsanteile, wie sie zweifellos zivilrechtlich erfolgt ist, noch irgendwelche Verfügungsrechte zustanden, die ihr ein wirtschaftliches Eigentum einräumen hätten können.

Letztlich baut die Schlussfolgerung der Finanzbehörde auf einen angeblich nicht autonom handeln können Stiftungsvorstand auf. Dieser stützt sich auf die Verpflichtung zur Anhörung des Familienbeirates und auf eine vermeintliche Art Abwählbarkeit der Vorstandsmitglieder durch den Familienbeirat. Ähnlich dem Vorstand der AG wird aber dadurch die Eigenverantwortlichkeit des Vorstandes weder im Außen- noch im Innenverhältnis eingeschränkt. Das Recht auf Anhörung und Meinungsäußerung kann nicht mit einer Durchbrechung der Weisungsgebundenheit gleichgesetzt werden.

Die Einflussnahme des Familienbeirates ist aber auch nicht hinsichtlich der Zusammensetzung des Vorstandes, keinesfalls aber hinsichtlich seiner Entscheidungen gegeben. Eine Teilnahme oder Mitwirkung des Familienbeirates an der Entscheidung des Vorstandes ist nicht vorgesehen und kann auch aus keinerlei Anhaltspunkten abgeleitet werden.

Indirekt unterstellt die Bp dem Vorstand seiner persönlichen Verantwortung nicht nachzukommen und damit eigentlich zu korrumpern. Zivilrechtlich ist der Stiftungsvorgang, der Beschluss zur Gewinnausschüttung, der Veräußerungsvorgang zweifellos zustande gekommen. Es kann daher nicht eine im tatsächlichen Leben vorbeigehende, „virtuelle Steuerrealität“, geschaffen werden, nur um ein steuerliches Mehrergebnis zu begründen. Offenbar geht die Bp davon aus, dass eine Art von verdeckter Treuhandvereinbarung vorgelegen haben muss, welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Stiftung einschränkte. Eine derartige Vereinbarung ist nicht nur durch die Stiftungsurkunde nicht gedeckt, sie ist auch durch keinerlei Anhaltspunkte zu untermauern und würde auch ein nicht zu unterstellendes Fehlverhalten bedeuten.

Außerdem ist eine Treuhandvereinbarung, noch dazu über derartige Vermögenswerte, unter Fremden nur in Schriftform denkbar. Eine solche Vereinbarung würde aber nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sie dem Fremdvergleich entspräche (wenn die Bp davon ausgeht, dass zwischen Stifterin und Stiftung ein Naheverhältnis besteht; siehe VwGH vom 16.3.1989, 89/14/0024). Es existiert aber keine mündliche oder schriftliche Vereinbarung solchen Inhaltes!

## 5. Zusammenfassung

Der Sachverhaltsdarstellung ist zu entnehmen, dass die Stiftungsvorgänge im Dezember 1995 alles andere als ein folgerichtiger Vollzug von keinesfalls bereits im Vorfeld abgeklärter Übertragungsvorgänge waren. Diese Situation kann nur aus allzu menschlichen Meinungsänderungen erklärt werden. Das Recht eines Eigentümers, seinen Willen kurzfristig zu ändern, kann jedoch keinen Missbrauchstatbestand begründen. Dies umso weniger, als die Motive für diese Meinungsänderung in persönlichen Beziehungen gelegen sind. Aufgrund welcher Momente dies nicht von der Behörde nachvollzogen werden kann, bleibt ohne weitere Erläuterung.

Die Situation war verworren, aber gerade dieser verworrene keiner Planung oder vorhergehenden Absprache offenbar zugängliche Ablauf, ist vielmehr ein eindeutiges Indiz für das Nichtvorliegen einer schon vorher abgesprochenen Veräußerung. Gegen vorhergehende

Absprachen muss daher die tatsächliche Vorgangsweise entgegen gehalten werden, die keineswegs dem Bild des „Durchschleusemodells“ entspricht.

Auch die Feststellung, dass der Stiftungsvorstand nicht autonom in seinen Entscheidungen wäre, erweist sich als nicht stichhaltig. Aus den Stiftungsurkunden ist vielmehr zu entnehmen, dass in der Entscheidungshierarchie der Stiftungsvorstand über dem Familienbeirat angesiedelt ist, gegenüber Stiftung, Begünstigten und Familienbeirat weisungsungebunden und damit letztlich nur dem Gericht gegenüber verantwortlich ist.

Der Vorwurf des dem Fremdverhaltensgrundsatz Nichtentsprechens ist bereits vom Ansatz insofern problematisch, als eine Familienstiftung eben nur das Wohl dieser Familie vor Augen hat und Interessen Dritter sekundär bleiben müssen. Außerdem zeigt die vorliegende Situation, dass trotz familiärer Beziehungen kontroversielle Standpunkte auch innerhalb der Familie wie unter Fremden eingenommen und ausgetragen wurden.

Es widerspräche einer wirtschaftlich sinnhaften Vorgangsweise, hätte die Stifterin ihre Gesellschaftsanteile direkt an die beiden Kinder abgetreten, zumal klar war, dass diese bei der Kaufpreisfinanzierung mit Problemen zu rechnen hatten und die stiftende Mutter nicht in der Lage gewesen wäre (da ja in jedem Fall der Kaufpreis nicht ihr, sondern der Stiftung zur Verfügung stand und damit ihr persönlicher Vermögensstand nicht ausgereicht hätte) für eine persönliche Besicherung zu sorgen. Die von der Finanzbehörde unterstellte Vorgangsweise wäre daher nicht vollziehbar gewesen.

War schon bisher eine unmittelbar auf eine Schenkung folgende Veräußerung unbedenklich, so ist es diese im konkreten Fall umso mehr, da es im unbestrittenen und auch umgesetzten Willen der Stifterin lag, ihr Vermögen durch die Stiftung über die Generationen hinweg abzusichern und zu bewahren. Die gewählte Vorgangsweise ist daher auch ohne der steuerlichen Vorteile wirtschaftlich sinnvoll und hätte im Hinblick auf das Motiv der langfristigen Vermögenssicherung und vor allem wegen des Finanzierungsproblems (auch wenn man schon vorher vom anschließenden Verkauf gewusst hätte), nicht anders gestaltet werden können. Aber auch wenn die entsprechende Bonität noch gegeben wäre, widerspräche eine derartige Vorgangsweise den Erfahrungen des täglichen Lebens. Menschen, die sich um die Vermögenssicherung bemühen, gefährden nicht gleichzeitig ihr eigenes Vermögen durch das Eingehen von vermeidbaren Haftungen. Eine direkte Schenkung an die Kinder hätte aber dem Stiftungswillen widersprochen, weil dieserart der Vermögenswert bzw. dessen Gegenwert außerhalb der Stiftung geblieben wäre.

Somit liegt im Sinne der Judikatur und Literatur keine Voraussetzung zur Annahme eines Missbrauches gem. § 22 BAO vor:

Weder eine vorhergehende Absprache, noch ein Mangel an wirtschaftlichen Motiven oder wirtschaftlichen Risiken ist tatsächlich gegeben.

Der Stiftungsvorstand konnte eigenverantwortlich und weisungsungebunden seine Entscheidungen treffen, sodass ein Durchgriff des Willens der Stifter oder Begünstigten auszuschließen ist.

Die Zurechnung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach § 24 BAO ist unter den gegebenen Umständen mangels entsprechend vorliegender Verfügungs- und Einflussmöglichkeiten der Stifterin nicht nachvollziehbar.

Antrag:

Wir stellen daher den Antrag, den bekämpften Einkommensteuerbescheid 1995 aufzuheben und die Einkommensteuer 1995 ohne die Zurechnung des Veräußerungsvorganges an die Bw zu veranlagen.“

In der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Wien vom 16. Juli 1999 zur Berufung wurde im wesentlichen ausgeführt: „....

Auf die Ausführungen im Bp-Bericht wird verwiesen.

Die Bp kann sich den vom steuerlichen Vertreter angeführten Gründen und der Sachverhaltsdarstellung – insbesondere der vorgegebenen Willensänderung von EK – nicht anschließen.

Das zeitliche Moment spricht unserer Ansicht nach klar gegen den vorgegebenen „Zick-Zack-Kurs“. Demzufolge wären monatelange Beratungen und die schwierige Ausarbeitung der zweiten Zusatzurkunde binnen drei Wochen komplett konterkariert worden.

Die vielen Vorbereitungsmaßnahmen – Ausarbeiten der zweiten Zusatzurkunde der HK PS, Umwandlung der HW Holding Ges.m.b.H. in eine Aktiengesellschaft, Gründung einer neuen Aktiengesellschaft (der LK Holding AG), Stiftung und Verkauf der Anteile, Vorbereitung der Verschmelzung der beiden – sprechen unserer Ansicht nach für ein geplantes Vorgehen und nicht für eine „verworrne Situation“, die an „Hektik“ kaum zu überbieten war.

Zu erwähnen ist dabei auch, dass nur all diese Schritte zusammen den gewünschten Steuervorteil erwirkten, das heißt die steuerschonende Verschmelzung erst durch die Stiftung aller Anteile möglich wurde. Im gegenteiligen Fall wäre der Firmenwert nicht abschreibbar und die Zinsen für den Beteiligungserwerb kein absetzbarer Betriebsaufwand.

Die für die Ausarbeitung der Urkunden herangezogenen Berater – Rechtsanwalt GE und Steuerberater WV – sind nicht nur seit Jahren von der Familie K konsultierte Berater, sondern gleichzeitig auch Stiftungsvorstände. Für die Bp ist es nicht vorstellbar, dass die beiden langjährigen Vertreter schwerwiegende Beratungsfehler begangen hätten (mangelhafter Hinweis auf den vermeintlichen Verlust der Einflussnahmen von ML und HeK), die von der Familie K erst in der Woche nach den beiden Stiftungen der Anteile entdeckt worden wären. Die beiden Herren füllen ihre Beratungsfunktionen noch heute aus und wurden in keiner Weise für ihre schlechte Beratung herangezogen, welche zum „überstürzten Kaufangebot“ führten.

Somit ist es für die Bp nicht glaubhaft, dass alle beteiligten Personen erst nach dieser „hektischen Vorweihnachtszeit“ die sich ergebenden Steuervorteile entdeckt hätten, wie dies die steuerlichen Vertreter der Bp gegenüber immer wieder angaben.

Das Steuersparmodell wurde von Univ. Prof. Dr. Werner Doralt bereits am 15. Oktober 1995 publiziert und von anderen Steuerexperten mehrmals in diversen Artikeln veröffentlicht und auch von Banken ihren Kunden als Beratungsleistung angeboten.

Die Bp wiederholt ihre Ansicht, dass alle Schritte im Vorhinein geplant waren. Sowohl die Käufer als auch der Kaufpreis und die Zahlungsmodalitäten waren somit vorvereinbart.

Für weitere Auskünfte bzw. Übersendung von Unterlagen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Ablichtungen aller wesentlichen Verträge liegen in den Arbeitsbögen der Bp EK und der HK PS auf.“

In einer Berufungsergänzung vom 8.5.2000 führt die Bw im wesentlichen aus:

„...Gegen die abschließenden Bescheide der gleichzeitig zur HK PS abgehandelten Bp wurde zwischenzeitig unter anderem hinsichtlich der Feststellungen zur Finanzierung des Beteiligungsankaufes Berufung eingelegt. Wir schließen die diesbezüglichen Ausführungen und eine zusätzliche Stellungnahme zu der grundsätzlichen Fehlinterpretation durch die Bp an.

Sowohl die von der Bp angesetzte „Avalprovision“ als auch das Element einer neuerlichen Kapitalbeteiligung an der HW Holding widersprechen vollständig einer aus der Situation der Bw verständlichen Handlungsweise.

EK hatte mit erheblichen Mühen soeben eine bedeutende Aufgabe hinsichtlich ihrer Rechtsnachfolge bewältigt. Es widerspricht der Lebenserfahrung, diese Mühen durch vorsätzliche neuerliche Abänderungen derartig kurzfristig sinnlos werden zu lassen. Wäre die Absicht einer „Tarnung“ bestanden, hätte man sich dennoch eine Vielzahl der vorhergehenden Beratungen

und Ausformulierungen ersparen können. Vor allem hätte man aber mit Sicherheit nicht den Stiftungs- und Abtretungsvorgang so knapp hintereinander geplant!

Wenn man aber einen „Durchschleuse“vorgang unterstellt – was wir allerdings nach wie vor ausdrücklich ablehnen – müsste man aber zumindest die Finanzierung und Finanzierbarkeit des Beteiligungserwerbers als außersteuerlichen Grund für die eingeschlagene Vorgangsweise würdigen. Faktum ist, dass der Beteiligungserwerb fremdfinanziert werden musste. Eine Finanzierung durch EK wäre keinesfalls in Betracht gekommen, sondern habe erst die Einbeziehung der Stiftung dieses Unterfangen ermöglicht. Die Bp hat sich offensichtlich mit diesem Aspekt bislang nicht auseinandergesetzt, obwohl bereits während des Bp-Verfahrens darauf hingewiesen wurde.

5. Bevor sachlich auf das Schreiben der Bp vom 16.7.1999 eingegangen wird, ist der darin zutage gebrachte Zynismus auf das energischste zurückzuweisen. Anstelle sachlicher Beweisführung wird hier beharrlich die Haltung während des Bp-Verfahrens fortgesetzt, größtmögliche Unrechtsvermutungen zu postulieren. Es werden keine nachvollziehbaren Sachverhalte oder Argumente angeführt, sondern es werden einseitige Vermutungen in einer den Tatsachen vollständig verdrehenden Art angesprochen.

Die ausführenden Organe mögen darüber hinaus ein Urteil über die Qualität der rechtlichen Beratung der Abgabepflichtigen unterlassen. Dieses steht ihnen angesichts der offen vorgebrachten Unterstellung unrechtmäßigen Handelns in keiner Weise zu. Es ist neu und befremdend, dass es zum Verständnis der Rechtsstaatlichkeit gehört, die „Unrechtsvermutung“ zum Stilelement der Auseinandersetzung zwischen der Verwaltungsbehörde und dem Staatsbürger zu erheben.

Darüber hinaus sei erwähnt, dass dem Vorstand als drittes Mitglied FW angehört. Die Beteiligungsveräußerung bedurfte eines einstimmigen Beschlusses des Stiftungsvorstandes, und FW steht in keinem weiteren Naheverhältnis zu den an der Veräußerung beteiligten Personen. Zu den Ausführungen im Einzelnen: Für die langwierigen und umfangreichen Vorbereitungsmaßnahmen für eine dauerhafte Beteiligung der HK PS an der HW Holding stand ausreichend Zeit zwischen Juli und November 1995 zur Verfügung. Lediglich die Entscheidung, diese Situation wieder zu ändern, war kurzfristig zu bewältigen.

Sämtliche belegbare Schritte bis zur Endfassung der zweiten Zusatzurkunde sind Zeugnis für die ursprüngliche Absicht der dauerhaften Beteiligung. Es wäre durch nichts zu erklären,

warum die bedeutenden Anstrengungen für derart komplex ausgestaltete Urkunden angestellt wurden. Die unterstellte Absicht hätte wesentlich einfacher verfolgt werden können.

Offensichtlich zieht die Bp Schlüsse aus der Annahme, dass eine „steuerschonende Verschmelzung“ erst durch die Stiftung aller Anteile möglich wurde. Dazu ist anzumerken, dass dieser Behauptung fachlich eindeutig zu widersprechen ist (siehe z.B. Schwarzinger-Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Band 1, Seite 160ff). Die damals noch mögliche Firmenwertabschreibung als auch die Absetzbarkeit der Finanzierungskosten ist in keiner Weise an die Beteiligung oder Zwischenschaltung einer Stiftung gebunden.

Aus dem Zeitpunkt der Veröffentlichung eines allgemeinen Fachartikels den Schluss abzuleiten, dass danach in der Realität angetroffene Situationen diesem einen Gedanken folgen müssten, macht deutlich, in welchem Ausmaß nicht der tatsächliche Sachverhalt maßgeblich war, sondern eine vorgefasste Einstellung.

Zusammenfassung:

Wir bestätigen neuerlich die Richtigkeit der von uns dargelegten Vorgänge und Umstände im Zusammenhang mit den Unternehmensanteilen der HW Holding.

Die Anschauungen der Bp sind Ausdruck jener Unrechtsvermutung, die dann im Ergebnis der Bp als Self-Fulfilling prophecy zum Ausdruck kommt. Damit wird die gebotene Objektivität des Ermittlungsverfahrens verlassen.

Aus dem Schreiben der Bp vom 16.7.1999 geben sich für uns zusätzliche Anhaltspunkte für die Unhaltbarkeit der Auffassungen der Bp, die während des Prüfungsverfahrens noch nicht zum Vorschein traten.

...

Mit Telefax vom 31.1.2003 beantragte die Bw gemäß § 323 Abs. 12 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

***Der Senat hat erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw und nahe Angehörige (Kinder) tätigten folgende Schritte.

Mit Stiftungsurkunde vom 29.6.1995 wird die HK PS gegründet. Stifter sind gem § 1 Stiftungsurkunde die Bw (Mutter), EL (Tochter), ML (Tochter) und HeK (Sohn).

Als Zweck der Stiftung (§ 2 Stiftungsurkunde) wird angegeben:

- die Verwaltung des Vermögens sicherzustellen und
- aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Begünstigten zu fördern

Die Begünstigten werden von den Stiftern in der Zusatzurkunde und nach deren Ableben vom Vorstand der Stiftung unter Anhörung des Familienbeirats bestimmt.

Das Stiftungsvermögen besteht aus ATS 1,000.000,-- Barvermögen. (§ 3 Stiftungsurkunde).

Organe der Stiftung sind (§ 4 Stiftungsurkunde)

- Der Vorstand,
- Der Stiftungsprüfer

Der Vorstand (§ 5 Stiftungsurkunde) besteht aus GE, Rechtsanwalt, Vorsitzender; WV, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, stellv Vors und FW, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater.

Die Vorstandsmitglieder werden von den Stiftern mit einfacher Mehrheit bestellt und abberufen; bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des ältesten Stifters; nach Ableben eines der Stifter erfolgt die Entscheidung einstimmig.

Die Stifter haben einen Familien-Beirat (§ 6 Stiftungsurkunde) eingerichtet, der den Vorstand bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens und der Bestimmung der Begünstigten sowie des Umfanges der Leistungen an diese berät. Der Beirat besteht aus vier, nach dem Ableben der Bw aus drei Personen.

Der Stiftungsprüfer wird über Vorschlag des Familien-Beirates vom Gericht für jeweils drei Jahre bestellt (§ 8 Stiftungsurkunde).

Die Stifter sind berechtigt, eine Änderung der Stiftungserklärung mit einer Mehrheit von zwei Dritteln zu beschließen und dem Gericht zur Genehmigung vorzulegen. Eine Anpassung zur Erreichung einer möglichst günstigen Besteuerung der Stiftung ist im Interesse des wertgesicherten Erhaltes des Stiftungsvermögens stets zulässig. (§ 10 Stiftungsurkunde).

Die Stifter haben eine Zusatzurkunde errichtet. (§ 11 Stiftungsurkunde).

Mit Widmungserklärung vom 29.6.1995 werden sieben Liegenschaften, die im anteilmäßigen Eigentum der Stifter (Hauptanteil jeweils Bw, kleinere Anteile jeweils die drei übrigen Stifter) stehen, als Stiftungsvermögen der HK PS gewidmet, welche sie unentgeltlich in ihr Eigentum übernimmt (§§ 1, 2 Widmungserklärung).

Bezüglich vier Liegenschaften wird den Stiftern das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt.

In der (ersten) Zusatzurkunde zur HK PS, wird in Ergänzung der Stiftungsurkunde in II. (1) festgehalten, dass die Stiftung die Verwaltung des Vermögens sicherstellen und aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Begünstigten fördern soll. Die Substanz des Stiftungsvermögens darf nicht geschmälert werden.

Gem II. (2) werden die Begünstigten von den Stiftern bestimmt.

Nach II. (3) werden nicht nur oben genannten sieben Liegenschaften, sondern auch 2.230 Stück Wertpapiere Durorent Hartwährungsfonds á ATS 869,85 je Stück und Bargeld im Betrag von ATS 1.000.000,-- als Barvermögen gewidmet.

Nach III. ist der Zweck der Stiftung ua, die Erfüllung des in Stifterwillens auch über die nachfolgenden Generationen hinaus sicherzustellen.

Gem V. sind die jährlich zur Disposition stehenden 67%igen Anteile an den Jahresüberschüssen der HK PS den Begünstigten nach gewissen Prozentsätzen zuzuteilen.

Die Stellung des Begünstigten steht jedem Stifter zu.

Nach VI. 6 gehört zu den Aufgaben des Stiftungsvorstandes ua, sicherzustellen, dass der Stifterwille in allen Punkten erfüllt wird. Verkäufe aus dem unbeweglichen Anlagevermögen bedürfen der Einstimmigkeit des Vorstandes; Verkäufe aus dem beweglichen Anlagevermögen, soferne der Gegenwert ATS 100.000,-- übersteigt. Diese Verkäufe sollten überdies nur dann vorgenommen werden, wenn wichtige Gründe vorhanden sind, so zB wenn die Erträge der Stiftung, trotz sparsamster Führung, zur Deckung der Kosten nicht ausreichen; jedoch immer nur nach vorangehender Anhörung des Familien-Beirats.

Gem VIII. wird ein Familien-Beirat eingerichtet, der kein Stiftungsorgan ist. Der Beirat besteht aus den vier Stiftern. Er entscheidet mit einfacher Mehrheit; EK steht ein Dirimierungsrecht zu.

Die Eintragung der HK PS im Firmenbuch erfolgte am 20.7.1995.

Im beim Finanzamt (FA) anlässlich der Gründung einer Privatstiftung abgegebenen Fragebogen wurde angegeben, dass die HK PS als Tätigkeit "Vermietung" ab 1.7.1995 ausübt.

In der zweiten Zusatzurkunde zur HK PS vom 4.12.1995 wird unter dem Titel "Auflagen für die Verwaltung der HW Unternehmensgruppe und Anweisung über die Verwendung deren Erträge" ua statuiert.

Durch die am gleichen Tag erfolgte Widmung des Geschäftsanteils der Bw an die HK PS ist es erforderlich geworden, die Zusatzurkunde, in welcher die Stifterin ihre Beweggründe, Wünsche und Auflagen in Ansehung dieser Unternehmensbeteiligung und deren Erträgnissen zum Ausdruck bringt, zu errichten (I.)

Die Struktur der Firmengruppe HW stellt sich folgendermaßen dar. Unter dem Dach der HW Holding GmbH existieren die HW Bd GmbH, die H&Co V GmbH und die VSN GmbH. Geschäftsführer bei allen vier GmbHs sind HeK und ML.

Das seit langem bestehende Unternehmertum soll gewahrt bleiben und das Gedankengut auf die nachfolgenden Generationen weitergegeben werden.

Wenn in einer Generation kein Interesse an der Geschäftsführung bestehen sollte, so gibt diese Stiftung die Möglichkeit, durch andere engagierte Personen, die nicht dem Familienkreis angehören, für die Fortführung der Unternehmen zu sorgen und das Vermögen zu bewahren und auszubauen, damit die nächstfolgende Generation, die an einer Fortführung durch persönliches Engagement im Sinne der Stifter Interesse zeigt, zum Zuge kommen kann.

Die Stiftung soll

- die Verwaltung des Vermögens sowie der Beteiligungen der Stiftung und damit den Fortbetrieb der im Rahmen dieser Beteiligungen geführten Unternehmen sicherstellen
- die Verwaltung des Vermögens sicherstellen und
- aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Begünstigten fördern

Die Begünstigten aus dem an diesem Tag der Stiftung gewidmeten Vermögen sowie die Höhe der Zuwendungen an diese werden vorerst von den Stiftern gemeinsam, nach dem Ableben zweier der Stifter vom Vorstand unter Anhörung des Familien-Beirats bestimmt.

Die Bw widmet der Stiftung Gesellschaftsanteile an der HW Holding GmbH gemäß gesonderter Widmungserklärung und bestimmt, dass diese Anteile sowie die darauf erfolgenden Ausschüttungen getrennt vom sonstigen Vermögen in einem gesonderten Rechnungskreis (mit der Bezeichnung "Unternehmensbeteiligung") zu verwalten sind. (II).

Zweck der Stiftung (III.) ist es, die Erfüllung des Stifterwillens auch über die nachfolgenden Generationen hinaus sicherzustellen. Soweit die Erträge der Stiftung nicht für Wieder-veranlagungszwecke gebunden sind, sollen daraus die Kinder und Enkel der Stifter ML und HeK finanzielle Unterstützung erfahren. Die Substanz des im Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" verwalteten Stiftungsvermögens darf nicht geschmälert werden.

Unter "IV. Gebarung" ist geregelt, dass ein gesonderter Rechnungskreis "Privatvermögen", der aus den schon bisher der Stiftung gewidmeten Vermögenswerten gem Zusatzurkunde vom 29.6.1995 besteht, neben dem gesonderten Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung", errichtet wird. Verteilt werden in Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" 67% des Jahresüberschusses. (Auch im Rechnungskreis "Privatvermögen" werden 67% des dortigen Jahresüberschusses verteilt).

Das Vermögen ist im Einvernehmen mit dem Familienbeirat vom Vorstand bestmöglich zu

veranlagen. Der Familienbeirat hat ein Vorschlagsrecht.

Begünstigt am Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" sind die Bw, ML und HeK zu jeweils einem Drittel (V.). Nach dem Tod der Bw erhalten ML und HeK je 50%.

Der Stiftungsvorstand (VI.) soll aus einem erfolgreichen Unternehmer oder Manager oder auch Wirtschaftstreuhänder, einem Wirtschaftstreuhänder und einem Wirtschaftsanwalt bestehen. Bei Bestellung des Stiftungsvorstandes nach dem Tod der Stifter muss darauf geachtet werden, dass auch ein geeigneter Manager eingesetzt wird, welcher befähigt sein soll, sämtliche Aktivitäten der Stiftung und der von ihr kontrollierten Unternehmungen voll wahrzunehmen und die straffe Führung und auch das Controlling im Bereich der von den Stiftern kontrollierten Unternehmen sicherzustellen.

Verkäufe aus dem unbeweglichen Anlagevermögen bedürfen der Einstimmigkeit des Vorstandes, Verkäufe aus dem beweglichen Anlagevermögen, soferne der Gegenwert ATS 100.000,-- übersteigt. Diese Verkäufe sollten überdies nur dann vorgenommen werden, wenn wichtige Gründe vorhanden sind, zB wenn die Erträge der Stiftung trotz sparsamster Führung zur Deckung der Kosten nicht ausreichen; jedoch immer nur nach vorangehender Anhörung des Familien-Beirats.

Der Familien-Beirat (VIII.) ist kein Stiftungsorgan und besteht vorerst aus den vier Stiftern. Er entscheidet mit einfacher Mehrheit mit Dirimierungsrecht der Bw. In Belangen des Rechnungskreises "Unternehmensbeteiligung" ist EL nicht stimmberechtigt. Findet sich bei einer Entscheidung keine Mehrheit, entscheidet der Vorstand. Besteht bei Belangen des Rechnungskreises "Unternehmensbeteiligung" nur zwei stimmberechtigte Beiratsmitglieder und kann eine Einigung zwischen diesen nicht herbeigeführt werden, ist das Schiedsgericht zur Entscheidung anzuordnen.

Der Stiftungsvorstand hat bei der Einflussnahme auf die Besetzung der von ihm verwalteten Unternehmensbeteiligungen nach bestimmten Grundsätzen vorzugehen (X.).

Die Urkunde ist von allen vier Stiftern unterschrieben.

In der Widmungserklärung vom 4.12.1995 wird in § 1 festgestellt, dass die Bw an der Fa HW Holding GmbH mit einem Geschäftsanteil von ATS 1,714.000,-- (entspricht 85,7%) beteiligt ist.

Die restlichen Anteile halten HeK und ML je zur Hälfte.

Gem § 2 Widmungserklärung widmet die Bw einen Teil ihres Geschäftsanteiles von ATS 1,514.000,-- als Stiftungsvermögen und überträgt diesen Geschäftsanteil an die HK PS, die ihn unentgeltlich in ihr Eigentum übernimmt. Die HK PS übernimmt den Geschäftsanteil der HW Holding GmbH als Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages.

Gem § 3 Widmungserklärung geht der Geschäftsanteil am Tag der Errichtung der Widmungserklärung auf die HK PS über; die Übertragung ist mit diesem Tag rechtswirksam.

Am 5.12.1995 erfolgt ein Umlaufbeschluss der HW Holding GmbH, wonach die Dividende an die HK PS sofort ausgeschüttet wird (ATS 6,033.290,--).

Mit Widmungserklärung vom 12.12.1995 widmet und überträgt die Bw ihren restlichen Geschäftsanteil an der HW Holding GmbH iHv ATS 200.000,-- der HK PS. Sie hat damit ihren gesamten Geschäftsanteil an der HW Holding GmbH von 85,7% unentgeltlich an die HK PS übertragen.

Am 5.12.1995 wird die HW Holding GmbH in die HW AG umgewandelt.

Am 12.12.1995 wird die LK Holding AG gegründet. Am Grundkapital sind ML und HeK zu je 50% beteiligt.

Am 22.12.1995 wird ein "Kaufvertrag über Aktien" zwischen der HK PS (Verkäufer) und der LK Holding AG (Käufer) abgeschlossen. Die Verkäuferin ist Aktionärin der HW Holding AG, und zwar mit 1.714 Aktien im Nominalbetrag von insgesamt ATS 1,714.000,-- (I). Die Käuferin kauft diese Aktien zum Kaufpreis von ATS 60,000.000,-- (II). Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgt in zwei gleichen Raten, nämlich am 30.6.1996 und 31.12.1996 (V.).

Über den Kaufpreis wird am 22.12.1995 eine Inhaberschuldverschreibung von der LK Holding AG über ATS 60,000.000,-- ausschließlich an die Verkäuferin, die HK PS, ausgegeben ("Private placement"). Die Zinsen werden im Vorhinein bezahlt (§ 2). Der Inhaber der Schuldverschreibung ist jederzeit berechtigt, diese gegen Aktien oder sonstige vergleichbare Anteilsrechte der Schuldnerin umzutauschen. Macht der Inhaber von diesem Recht Gebrauch, ist die Schuldnerin verpflichtet, im Wege einer Kapitalerhöhung diese Aktien zu schaffen und dem Inhaber zu übergeben. Die Schuldnerin ist berechtigt, dem Inhaber gegen den Einzug der Schuldverschreibung Aktien anzudienen (§ 9 Umtausch-, Bezugs- und Andienungsrecht).

Ende 1995 oder Anfang 1996 wurden die Zinsen an die HK PS iHv ATS 3,986.640,-- als Vorauszahlung in einem Einmalbetrag gezahlt.

Am 22.12.1995 wird ein Verschmelzungsvertrag zwischen der HW Holding AG als übertragender und der LK Holding AG als übernehmender Gesellschaft geschlossen.

Demnach geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft unter Gesamtrechtsnachfolge und Buchwertfortführung auf die übernehmende Gesellschaft über(II). Beide Gesellschaften haben einen positiven Verkehrswert (IV). Die Verschmelzung erfolgt nach Art I § 1 UmgrStG. Stichtag ist der 31.3.1995. Die Firma der übernehmenden Gesellschaft wird auf

HW Holding AG geändert.

Der durch die Verschmelzung bei der HW Holding entstandene Firmenwert wurde auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben.

Aus der Gewinn und Verlustrechnung der HK PS für 1995 ist Folgendes ersichtlich.

Beteiligungen des Anlagevermögens:

Zugänge: 75,7% Anteile an der HW Holding GmbH per 4.12.1995 im Wert von

ATS 52,998.833,--;

10% Anteile an der HW Holding GmbH per 13.12.1995 im Wert von ATS 7,000.167,--.

Abgang: 85,7% Anteile an der HW Holding GmbH per 22.12.1005 im Wert von

ATS 60,000.000,--.

Wertpapiere des Anlagevermögens:

2230 Stk Durorent Hartwährungsfonds im Wert von 1,939.765,-- per 29.6.1995

60 Stk Schuldverschreibungen LK Holding AG per 22.12.1995 im Wert von 60,000.000,--

Lagebericht: Die Stiftung wurde am 29.6.1995 gegründet. In Gründungszeitpunkt wurden Liegenschaften, Wertpapiere und Barvermögen zugewendet. In weiterer Folge fand die Zustiftung von Unternehmensanteilen statt. Diese Anteile wurden jedoch noch vor Jahresende wieder veräußert. Das Abtretungsentgelt wurde in Wertpapieren veranlagt. Das Stiftungsvermögen besteht somit zum Abschlussstichtag iw aus Liegenschaften und Wertpapieren (I.). Vorgänge, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind: Die im Anlageverzeichnis ausgewiesene Schuldverschreibung wurde vom Schuldner im Laufe des dritten Quartals gekündigt. Es war daher in der Folge eine andere Veranlagung zu wählen (II).

Die weitere Entwicklung in den Folgejahren:

Am 23.12.1996 wurde eine Vereinbarung über den Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen getroffen. Die Emittentin erwarb um einen Betrag von ATS 60,000.000,-- alle ausgegebenen Inhaberschuldverschreibungen. Der Kaufpreis wurde am 12.3.1997 von der HW Holding AG mittels Banküberweisung beglichen. Der Zinsaufwand für das von der HW Holding AG dafür aufgenommene Darlehen ist absetzbarer Betriebsaufwand. Die HK PS erwarb um den Erlös iHv ATS 60,000.000,-- KÖST-freie, mit ca. 5,6% p.a. fest verzinsten Kassenobligationen 1997 – 2003.

Die dargestellte rechtliche Gestaltung ist ungewöhnlich und unangemessen und ist nur aus dem Ziel der Erlangung von Steuervorteilen ersichtlich. Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung liegen nicht vor.

Die Bw plante, ihre Geschäftsanteile an der HW Holding GmbH an die LK Holding AG, deren

Eigentümer ihre Kinder HeK und ML sind, zu veräußern. Der Veräußerungserlös sollte der HK PS gewidmet werden.

Die vorgenommene rechtliche Gestaltung war von vornherein geplant und mit den Kindern HeK und ML vereinbart und abgesprochen.

Nicht geplant war ursprünglich die Veräußerung des restlichen 10% Anteils an der HW Holding GmbH (Widmungserklärung vom 12.12.1995). Als sich die Bw entschloss, auch diesen zu veräußern, ging sie in gleicher Art und Weise wie beim Geschäftsanteil von 75,7% vor. Die bestehende Vereinbarung wurde um diesen Anteil erweitert.

Die Anteile wurden durch die Stiftung durchgeschleust. Die Veräußerung ist der Bw und nicht der Stiftung zuzurechnen.

Der Stiftungswille bestand nicht darin, die Anteile der Stiftung zu widmen, sondern darin, den Verkaufserlös der Stiftung zu widmen.

Die Veräußerung der gestifteten Anteile war zwischen Stifter und Erwerber vorvereinbart; die Privatstiftung wurde nur zwecks Erwirken der Steuerbefreiung zwischengeschaltet. Sowohl die Käufer als auch der Kaufpreis und die Zahlungsmodalitäten waren vorvereinbart, um verschiedene Steuervorteile zu erlangen.

Ohne den abgabensparenden Effekt wäre die dargestellte rechtliche Gestaltung nicht sinnvoll und unverständlich gewesen.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Innerhalb kürzester Zeit waren zahlreiche Schritte erforderlich, um zum gewünschten Ergebnis zu gelangen. So erfolgte die Stiftung der Anteile an die HK PS am 4.12. und 12.12.1995; die Umwandlung der HW Holding GesmbH in die HW Holding AG erfolgte am 5.12.1995; die Errichtung der LK Holding AG erfolgte am 12.12.1995; der Verkauf der Anteile an die HeK und ML gehörende LK Holding AG und Verschmelzung durch Aufnahme der HW Holding AG durch die LK Holding AG erfolgte am 22.12.1995; der Umlaufbeschluss der HW Holding GmbH an die HK PS erfolgte am 5.12.1995; die Inhaberschuldverschreibung wurde am 22.12.1995 ausgegeben; die Vorauszahlung der Zinsen erfolgte nach Ansicht der Beteiligten am 28.12.1995.

Der Berufungssenat gelangt zu der Überzeugung, dass diese komplexen Schritte und Aktivitäten nur von vornherein geplant sein können. In wenigen Tagen derartig weitreichende rechtliche Schritte mit gravierenden Konsequenzen ohne Vorbereitungs- und Überlegungszeit durchzuführen widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist völlig unglaublich. Darüber hinaus waren auch zahlreiche Begleitmaßnahmen notwendig, wie der

Beschluss des Stiftungsvorstandes, die Bewertung der Anteile, die Verhandlungen über den Kaufpreis und die Finanzierung desselben.

Das Hauptargument der Bw, HeK und ML, die bisherigen und nunmehrigen Geschäftsführer der HW, hätten erkannt, dass ein maßgeblicher Einfluss auf die Willensbildung in der Unternehmensführung chancenlos schien, und deswegen hätten sie am 15.12.1995 völlig überraschend den Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes informiert, 100% der Gesellschaftsanteile noch in diesem Jahr erwerben zu wollen, ist nicht nachvollziehbar.

Als Kaufleute und Geschäftsführer einer großen Firma, die seit Jahren dieselben Berater, nämlich den Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes, den Rechtsanwalt der Familie, und den stellvertretenden Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes, den steuerlichen Vertreter der Familie, haben, ist es denkunmöglich, dass ihnen die Konsequenzen der Stiftung der Anteile nicht klar waren. Selbstverständlich haben sie die Berater darüber informiert und waren sie genau im Bilde. Derartige Entscheidungen und die daraus folgenden Konsequenzen für die handelnden Personen in einem Familienbetrieb nicht vorher genau zu überlegen und durchzudenken, ist auszuschließen.

ZB hätte eine seriöse Unternehmensbewertung allein mehr Zeit erfordert als den Beteiligten für alle dargelegten, zahlreichen komplexen Schritte zur Verfügung stand. Es ist daher davon auszugehen, dass die gesamte Konstruktion, Veräußerer, Käufer, Kaufpreis und –modalitäten vorvereinbart waren.

Dazu kommt noch, dass völlig unklar ist, warum HeK und ML die gesamten Geschäftsanteile noch unbedingt 1995 erwerben wollten. Folgt man der Argumentation der Bw und würde man den Wunsch nach einem Erwerb für nachvollziehbar halten, hätte man diese neue Situation keinesfalls in einigen Tagen bewältigt und geschaffen, sondern man hätte genau und reiflich überlegt, den Kaufpreis ausverhandelt etc. Die ungewöhnliche Eile lässt sich nur durch das Lukrieren von Steuervorteilen erklären.

Im übrigen bringt die Bw im Schreiben vom 9.11.1998 selbst vor, GE habe auf den Wunsch des Erwerbs der Anteile erwidert, dass hiefür ein gesonderter Stiftungsvorstandsbeschluss aller Vorstandsmitglieder erforderlich sein werde, um so mehr als diese Absicht im Widerspruch zu allen bisherigen Überlegungen und dem in den Urkunden zum Ausdruck gebrachten Stiftungswillen stehe.

Dieses Vorbringen zeigt die Widersprüchlichkeit der Argumentation der Bw auf. Ansonsten wurde immer vorgebracht, die Absicht lasse sich mit dem Stiftungswillen durchaus vereinbaren; deswegen sei der Stiftungsvorstand auch dann zu einem entsprechenden Beschluss gelangt.

In Wahrheit war von Anfang an klar, dass die Anteile durch die Stiftung „durchgeschleust“ werden sollten, um die Steuerfreiheit der Veräußerung und andere Steuervorteile zu erlangen.

Dies musste noch 1995 passieren, da ansonsten Steuervorteile verloren gegangen wären.

Hätte man diesen Stiftungswillen allerdings in den Urkunden zum Ausdruck gebracht, wäre man Gefahr gelaufen, dass die Absicht des „Durchschleusens“ sehr leicht erkennbar gewesen wäre und die Steuerfreiheit schon aus diesem Grund verweigert worden wäre.

Deswegen hat man die Urkunden so abgefasst, dass der Verkauf als überraschende Maßnahme dargestellt werden konnte, der aber gerade noch im Stiftungswillen Deckung finde.

Das bedeutet nicht, dass der Stiftungsvorstand gesetzwidrig oder unerlaubt gehandelt hat. Die Verträge waren so abgefasst, wie man es von guten Beratern erwartet. Sie waren letztlich auch so formuliert, dass der gesamte Stiftungsvorstand den Beschluss der Veräußerung mittragen konnte.

Denn der Stifterwille bestand zwar in erster Linie eindeutig darin, die "Beteiligungen der Stiftung und damit den Fortbetrieb der im Rahmen dieser Beteiligungen geführten Unternehmen" sicherzustellen (S 2. Zusatzurkunde).

Aber bei entsprechender Interpretation könnte man zum Ergebnis kommen, dass die Vorgangsweise des Stiftungsvorstandes in den Urkunden gedeckt ist (s Berufung, Präambel 1. Zusatzurkunde, § 7 Stiftungsurkunde), zumal dies (nach dem Vorbringen der Bw) dem einheitlichen geänderten Willen aller Stifter entsprach; nach Überzeugung des UFS entsprach die Vorgangweise dem ursprünglichen einheitlichen Willen der Stifter.

Im übrigen hat der UFS auch nicht zu beurteilen, ob der Stiftungsvorstand korrekt gehandelt hat oder nicht.

Die Abgabenbehörden haben den wahren wirtschaftlichen Gehalt von Handlungen auf deren abgabenrechtliche Konsequenzen zu prüfen. Ob das Handeln erlaubt oder gesetzeskonform erfolgt, ist dabei irrelevant.

Die Diskussionen über die Rolle des Familien-Beirats, des autonomen Stiftungsvorstandes etc können zur Lösung des Falles wenig beitragen, letztendlich ist der Wille der Stifter ausschlaggebend; Stifter und Begünstigte und Mitglieder des Familienbeirates waren ausschließlich die Bw und ihre Kinder. Dies wird auch von der Bw bestätigt, wenn sie ausführt: "... als eine Familienstiftung eben nur das Wohl dieser Familie vor Augen hat...".

Jedenfalls musste der Familienbeirat der Veräußerung zustimmen und hat dies auch getan. ("dies jedoch immer nur nach vorangehender Anhörung des Familien-Beirats"). Die Vorstandsmitglieder werden von den Stiftern bestellt und abberufen. Ein Einfluss der Stifter (und Begünstigten) auf den Stiftungsvorstand ist unbestreitbar gegeben, wenn auch der Vorstand

seine Entscheidungen autonom trifft.

Zwei der Stifter (HeK und ML) sind an den Vorstand herangetreten, um die Anteile zu erwerben. Der Familien-Beirat, in dem die Bw die dominierende Rolle innehatte, hat zugesagt. (EL war in die Entscheidungen im Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" nicht eingebunden und hatte kein Stimmrecht). Die Rechte der Begünstigten werden nicht geschmälert, da die Begünstigten mit den Stiftern ident sind.

Auch die Literatur sieht die umfassende Einflussnahme der Stifter auf die Willensbildung in der Privatstiftung nicht im Widerspruch zum allgemeinen Trennungsprinzip von juristischer Person gegenüber Gründern oder Mitgliedern stehend. S *Nowotny, Stifterrechte – Möglichkeiten und Grenzen, JBI 2003, 778*,

*"...Sieht man von diesen Beschränkungen ab, ist es heute anerkannt, dass der Stifter auf die Willensbildung in der Privatstiftung umfassend Einfluss nehmen kann. Dies ist gegenüber dem allgemeinen Trennungsprinzip von juristischer Person gegenüber Gründern oder Mitgliedern kein Widerspruch, da auch für die Einpersonengesellschaft anerkannt ist, dass sie vollständig unter dem Einfluss des Gesellschafters steht, ohne dass damit die Rechtspersönlichkeit beeinträchtigt wird. Ebenso wenig spricht dagegen, dass - anders als bei Kapitalgesellschaften - die Rechte von Begünstigten bei der Wahrnehmung von Organfunktionen im PSG zurückgenommen sind, denn dies schließt nicht aus, dass diese als Stifter Einflussrechte haben. ...Man könnte dies auf den ersten Blick bei der Privatstiftung als eigentümerloser Rechtsform anders sehen. Dabei ist freilich zu differenzieren: Keine Bedenken gegen sehr weit reichende Einflussrechte des Stifters bestehen dann, wenn diese Einflussrechte dem oder den ursprünglichen Stiftern zustehen. Denn damit sichern sie nur ab, dass der Stifterwille, welcher das Geschehen der Privatstiftung bestimmt, beachtet wird; dies ist in keiner Weise wesensfremd oder eine Umgehung des Stiftungsgedankens. Diese Rechtfertigung ist aber in Frage zu stellen, wenn umfassende Stifterrechte über den oder die ursprünglichen Stifter hinaus perpetuiert werden sollen. Dabei spricht sicherlich nichts dagegen, dass - wie dies bei Familienstiftungen häufig der Fall ist – mehrere Stifter vorhanden sind, bei denen die Stifterrechte sukzessive zuwachsen ...."*

Bei der dargestellten Konstellation konnten die Beteiligten (die Bw und die Kinder HeK und ML) davon ausgehen, dass der Stiftungsvorstand der zwischen ihnen vorvereinbarten und ausverhandelten Transaktion zustimmen würde, zumal zwei der drei Vorstandsmitglieder Berater der Familie waren, die Verträge betreffend Stiftung etc ausgearbeitet, steuergünstige Varianten der Vermögensübertragung innerhalb der Familie erarbeitet hatten und in alle vermögensrechtlichen, unternehmerischen Entscheidungen der Familie eingebunden waren. Dass

dies im Auftrag und im Einvernehmen mit der Familie erfolgte, ist evident. Dass Steuersparmodelle entwickelt und angewandt werden, ist legitim. Die Finanzbehörden sind dazu verhalten, diese Modelle ua auf Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu untersuchen. Dies ist aber noch kein Vorwurf eines Fehlverhaltens, sondern dient ausschließlich dazu, den Abgabenanspruch des Abgabengläubigers zu sichern.

Damit war von vornherein klar, dass die iure gegebene Autonomie des Stiftungsvorstandes kein Hindernis an der geplanten Durchschleusung darstellte. Durch die entsprechende Textierung der Verträge konnte die Veräußerung als mit dem Stiftungszweck gerade noch vereinbar angesehen werden.

Maßgebend ist, dass der Anteilsverkauf vorvereinbart war und die Anteile durch die Stiftung nur „durchgeschleust“ wurden, um Steuervorteile zu erlangen.

Die Anteile waren nur 18 bzw 10 Tage in der Stiftung. Eine derart kurze Zeitspanne ist jedenfalls ungewöhnlich und erfordert eine weitere Prüfung.

Auch für die Bw selbst stellt es einen gravierenden Unterschied dar, ob sie die Anteile stiftet und im Familienbeirat, in dem ihr das Dirimierungsrecht eingeräumt ist, eine dominierende Rolle spielt (aus dem Schreiben vom 9.11.98: „Im Familienbeirat schienen sie [Anm: HeK und ML] durch die Autorität ihrer Mutter blockiert“) oder ob sie überhaupt keinen Einfluss mehr auf die Firma hat. Dass sie zuerst im Rahmen der Stiftung eine bedeutende Rolle spielen wollte, während sie dann zugestimmt habe, dass alle Anteile veräußert werden und überhaupt jede Entscheidung des Stiftungsvorstandes akzeptiert habe, ist mehr als unwahrscheinlich. Vielmehr spricht die überragende Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Bw ihre Anteile an die Kinder HeK und ML veräußern und sich aus dem Geschäft zurückziehen wollte. Den Erlös wollte sie in die bereits existierende Stiftung einbringen, um das Vermögen zu sichern und die Früchte daraus als Einkommen sich und ihren Kindern als Begünstigte zur Verfügung zu stellen.

Die Steuervorteile, die die Bw und ihre Kinder (nahen Angehörigen) durch die geplante Vorgangsweise erlangen würden, sind jedenfalls beträchtlich.

Gemäß § 5 Z 11 lit d) KStG idfd Streitjahr gF sind Privatstiftungen mit Einkünften iSd § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuerpflicht befreit. Die Bw überträgt unentgeltlich die Anteile an die Stiftung, welche sie steuerfrei veräußert. Diese Vorgangsweise ist grundsätzlich gesetzeskonform und unbedenklich, wenn sie den allgemeinen Regeln des Fremdverhaltens entspricht. Wenn die Veräußerung gestifteter Anteile zwischen Stifter und

Erwerber vorvereinbart wurde und die Privatstiftung nur zwecks Erwirken der Steuerbefreiung zwischengeschaltet wird, muss die Zurechnung des Veräußerungsvorganges zum wirtschaftlichen Veräußerer erfolgen, umso mehr, als die Veräußerung wirtschaftlich als Umschichtung im Dunstkreis der Stifter zu werten ist. Die Transaktion entspricht nicht den üblichen Stiftungsinteressen, nämlich das Unternehmen aus den Gefahren einer Zerschlagung durch Erben herauszuhalten, sondern dient der steuerfreien Veräußerung des Unternehmens an die Kinder.

Die Bw hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Veräußerungserlös und nicht die Anteile gestiftet.

Das Argument der Bw, der Veräußerungserlös bleibe steuerhängig, es komme lediglich zu einer Verschiebung der steuerlichen Fälligkeiten, ist nicht überzeugend. Richtig ist zwar, dass spätere Zuwendungen an Begünstigte der 25-prozentigen Endbesteuerung unterliegen; erfolgt jedoch (wie im gegenständlichen Fall) die Stiftung des Veräußerungserlöses, so unterliegt dieser der Besteuerung beim Veräußerer und spätere Zuwendungen an Begünstigte unterliegen zusätzlich der Endbesteuerung. Darüber hinaus sind Unterschiede in der Person des Steuerpflichtigen (ein Veräußerer, mehrere Begünstigte) festzustellen und es macht einen erheblichen Unterschied, ob (im Vergleich: Veräußerung außerhalb der Stiftung und keine anschließende Stiftung der Anteile zu Veräußerung aus der Stiftung) die Steuer zwar ähnlich hoch sein mag, aber auf einmal in einer hohen Summe oder im Laufe vieler Jahre in vergleichsweise kleinen Beträgen entrichtet wird.

Die Steuerfreiheit des Veräußerungserlöses ist aber nicht der einzige Steuervorteil. Damit im Zusammenhang steht die Abschreibung des durch die Verschmelzung der HW Holding AG mit der LK Holding AG (Verschmelzungsvertrag vom 22.12.1995, s Sachverhalt) gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG entstandenen Firmenwerts auf 15 Jahre. Der damit korrespondierende Veräußerungserlös musste bei der HK PS bei Anerkennung der Konstruktion nämlich nicht versteuert werden (so). Diese von der Bw und ihren nahen Angehörigen eingeschlagene Vorgangsweise war von Beratern entwickelt und vielfach angeboten worden, sodass der Gesetzgeber Handlungsbedarf sah. S zB *Bruckner, Firmenwertabschreibung im UmgrStG: Ist Österreich wirklich eine Steueroase?, ÖStZ 1995, 225; Doralt, Die Privatstiftung – gewollte und ungewollte Steuervorteile, ÖStZ 15.10.1995, Nr 20. Rief, Privatstiftungen – Beratungsbedarf 1996, Wien, Verlag vwt, Veröffentlichungsjahr 1996* führt ua aus:

„.... Eine in das Kreuzfeuer der Kritik (...) geratene Schritt-kombination sah die unentgeltliche Übertragung einer Beteiligung an eine Privatstiftung, den nachfolgenden Verkauf der Beteiligung durch die Stiftung an eine (Käufer-)Kapitalgesellschaft ("interner share deal") und

*die abschließende Verschmelzung der beiden Kapitalgesellschaften vor. Aus der Verschmelzung (verschmelzenden Umwandlung) resultierte ein Buchverlust, in dem der beim vorbereitenden Anteilserwerb durch die Käufergesellschaft im Kaufpreis abgegolte Firmenwert Deckung fand und daher gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG idF vor BGBI 1996/201 über fünfzehn Jahre verteilt gem § 8 Abs 2 EStG abgeschrieben werden konnte... "*

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI 1996/201 wurde diese Abschreibungs möglichkeit abgeschafft. § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG ist gem 3. Teil Z 4 lit d UmgrStG idF BGBI 1996/201 letztmals auf Verschmelzungen auf den Stichtag 31. Dezember 1995 anzuwenden bzw kann die Firmenwertabschreibung iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG gem 3. Teil Z 4 lit a UmgrStG letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr vorgenommen werden.

Auch deswegen war die große Eile der Bw gegeben, die gesamte Konstruktion noch vor 31.12.1995 zu finalisieren. Nur bei einem Verschmelzungstichtag vor 31.12.1995 war die Abschreibungsmöglichkeit gegeben.

Dass diese Begünstigung abgeschafft wird, war Ende 1995 bereits bekannt und war auch in Fachartikeln immer wieder angekündigt worden. S zB *Rief, Privatstiftung und Sparpaket 2, Ecolex 1995, 920*:

*„Die Firmenwertabschreibung gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG soll abgeschafft werden. Diese Änderung ist freilich nicht eine nur durch den Einsatz von Privatstiftungen ausgelöste Maßnahme, sondern entspringt allgemein-systematischen Überlegungen. Die Stiftungsmodelle dürften die Abschaffung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG jedoch beschleunigt haben...“*

Das diesbezügliche Argument der Bw, „die damals noch mögliche Firmenwertabschreibung ... ist in keiner Weise an die Beteiligung oder Zwischenschaltung einer Stiftung gebunden“, ist insofern unrichtig, als der abgabenersparende Effekt eben erst durch den steuerfreien Verkauf der Beteiligung aus einer Stiftung eintrat, da ansonsten der Abschreibung des Firmenwerts der zu versteuernde Veräußerungsgewinn gegenübersteht.

Daher ist es sachlich gerechtfertigt, auch die Steuervorteile, die nicht der Bw, sondern ihren nahen Angehörigen zu Gute kommen, in die Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen. Es geht um die Übertragung von Unternehmensanteilen innerhalb der Familie, die für diese mit einer möglichst niedrigen Steuerbelastung durchgeführt werden sollte. Das Durchschleusen der Anteile durch die Stiftung führte auch zum eben beschriebenen Effekt.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass in der Literatur eine gesetzliche Einschränkung (die dann allerdings nicht verwirklicht wurde) der steuerfreien Veräußerung aus der Stiftung „befürchtet“ wurde, sodass auch aus diesem Gesichtspunkt heraus Eile für die Bw geboten war. S *Rief, Privatstiftung und Sparpaket 2, Ecolex 1995, 920*:

*“... Die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne gem § 5 Z 11 lit d KStG soll nur zustehen, wenn die Privatstiftung die veräußerte Beteiligung seit mindestens 3 oder 5 Jahren gehalten hat. Nicht bekannt ist, ob nur die Veräußerung von Beteiligungen innerhalb der Sperrfrist von der Steuerbefreiung ausgenommen wird oder ob auch die Sondertatbestände des § 31 Abs 2 EStG (Liquidation, Teilliquidation und Wegzug) betroffen sein werden...“*

Ein weiterer steuerlicher Vorteil des gegenständlichen Modells ist die Steuerbefreiung der Privatstiftung für Zinsen aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 idfd Streitjahr gF gem § 5 Z 11 lit a KStG idfd Streitjahr gF. Bei der am 22.12.1995 von der LK Holding AG ausschließlich an die HK PS ausgegebene Inhaberschuldverschreibung (s Sachverhalt) handelt es sich um ein „private placement“ (privat aufgelegte Teilschuldverschreibung). Die LK Holding AG zahlte die Zinsen in einem Einmalbetrag im Voraus und versuchte, sie 1995 abzusetzen. Bei der HK PS werden die Zinsen steuerfrei vereinnahmt. Auch diese Vorgangsweise war in der Literatur entwickelt und angeboten worden. S zB Rief, *Privatstiftung und Sparpaket 2, Ecolex 1995, 920*:

*„... Zum einen kann die Steuerfreiheit gem § 5 Z 11 lit a KStG für Einkünfte aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren genutzt werden. Die Tochtergesellschaft nimmt bei ihrer Mutter-Privatstiftung eine Anleihe in Form einer privat aufgelegten Teilschuldverschreibung (Muster werden von den Banken vertrieben). Die Tochtergesellschaft kann die Zinszahlungen als Betriebsausgabe absetzen. Die mütterliche Privatstiftung vereinnahmt die Zinsen gem § 5 Z 11 lit a KStG steuerfrei und kann sie entweder thesaurieren oder erneut in den Teilschuldverschreibungs-Kreislauf einschleusen....“*

Aber auch diesbezüglich war Eile geboten. So warnt Rief aaO 1995:

*“... Einschränkung der Fälle des § 93 Abs 3 EStG auf "public placements". Privat begebene Teilschuldverschreibungen sollen aus der KEST-Endbesteuerung und/oder aus der Steuerbefreiung des § 5 Z 11 lit a KStG ausgenommen werden. Damit soll das auch außerhalb des Stiftungsbereiches beliebte Absaugen von Gesellschaftsgewinnen durch KEST-endbesteuerte Zinseinkünfte unterbunden werden.“*

Ab der Veranlagung 1996 wurde die Steuerbefreiung der Privatstiftung für Zinsen aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG entsprechend den Änderungen in der KEST-Endbesteuerung (§ 97 EStG nF) eingeschränkt. Die Stiftung ist mit Zinsen aus Anleihen nur mehr dann steuerbefreit, wenn diese rechtlich und tatsächlich einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurden (§ 13 Abs 2 Z 1 TS 2 KStG nF). Damit sollte die Absaugung von Gewinnen aus Tochtergesellschaften in die Privatstiftung ausgeschlossen werden.

Daher ist auch das Argument der Bw, auch die Absetzbarkeit der Finanzierungskosten sei in keiner Weise an die Beteiligung oder Zwischenschaltung einer Stiftung gebunden, insofern unrichtig, als der Absetzbarkeit der Finanzierungskosten die Steuerbefreiung der Stiftung für die erhaltenen Zinsen gegenüberstehen sollte, was erst zum gewünschten Erfolg führen würde. Die Steuerbefreiung wurde aber eingeschränkt.

§ 13 Abs 2 Z 1 KStG idF BGBl Nr 201/1996 ab 1.1.1996 lautet:

*„(2) Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind befreit*

*1. mit Kapitalerträgen*

*- aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) sowie*

*- aus Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden, sowie*

*- aus Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988,*

*die zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 gehören.“*

Auch diese Steuersparmöglichkeit war der Bw natürlich bekannt, ebenso wie die drohende Abschaffung derselben. Bezüglich der familienhaften Vorgangs- und Betrachtungsweise gilt oben Gesagtes.

Die Erlangung aller Steuervorteile kombiniert war nur möglich, wenn die entsprechenden Transaktionen, nämlich die Veräußerung der Anteile aus der Stiftung, die Verschmelzung und die Zinsvorauszahlung noch 1995 durchgeführt werden. Dies war der Grund für die Eile und Hektik in den letzten Tagen des Jahres 1995.

Die weitere Entwicklung war dergestalt, dass die Emittentin Ende 1996 um ATS 60,000.000-- alle ausgegebenen Inhaberschuldverschreibungen erwarb, wobei der Kaufpreis am 12.3.1997 von der HW Holding GesmbH mittels Banküberweisung beglichen wurde (Zinsaufwand absetzbar); die HK PS erwarb um den Erlös KÖST-freie festverzinsten Kassenobligationen (s Sachverhalt).

Betrachtet man die vertragliche Kaufpreisgestaltung und die darauf folgenden Entwicklung (Ausgabe der Inhaberschuldverschreibung als „private placement“, Rückkaufsrecht der Schuldnerin, Vereinbarung über den Rückkauf mittels Bankdarlehen, Überweisung des Kauf-

preises), wird klar, dass eines der Hauptargumente der Bw für beachtenswerte außersteuerliche Gründe der gewählten Vorgangsweise, nämlich die Aufbringung des Kaufpreises (s oben Darstellung des Parteienvorbringens), nicht nachvollzogen werden kann.

Der Kaufpreis hätte zwischen der Bw und der LK Holding AG auf die gleiche Weise mit Inhaberschuldverschreibungen, Rückkaufsrecht etc abgewickelt werden können. Der Kaufpreis wurde de facto kreditiert und erst 1997 beglichen. Die Kinder waren im Streitjahr nicht in der Lage, einen marktgerechten Kaufpreis aus eigenen Mitteln aufzubringen. Diese von der Bw angesprochenen Probleme bei der Kaufpreisfinanzierung durch die Kinder wären aber jedenfalls aufgetreten, egal ob die Stiftung oder die Bw die Anteile veräußert.

Warum hätte die Mutter nicht selbst den Kaufpreis kreditieren können? Auch in der von der Bw gewählten Vorgangsweise ist das Familienvermögen erst 1997 in die Stiftung gekommen. Die Anteile waren ja nur wenige Tage in der Stiftung. Der gleiche Effekt wäre eingetreten, wenn die Bw die gleiche Vorgangsweise gewählt und nicht den Umweg über die Stiftung genommen hätte. Auch dann hätte sich die Frage der Besicherung des Kredites durch eine persönliche Haftung der Bw nicht gestellt. Auch die Zinsvorauszahlung hätte an die Bw persönlich erfolgen können.

Die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Vorgangsweise der Bw ist nicht erkennbar. Erkennbar sind aber beträchtliche steuerliche Vorteile, die durch das Durchschleusen der Anteile entstanden sind (s o).

Auch der von der Bw ins Treffen geführte Umlaufbeschluss der HW Holding GmbH an die HK PS vom 5.12.1995 über die Ausschüttung von ATS 6.033.290,-- (s oben Sachverhalt) kann ihrer Argumentation nicht zum Durchbruch verhelfen. Der Umlaufbeschluss wurde ausschließlich von der Bw, ihren Kindern HeK und ML sowie dem steuerlichen Vertreter der Bw als Vertreter der HK PS unterfertigt. An der HW Holding GmbH sind ausschließlich genannte Personen und die HK PS beteiligt. Die Widmungserklärung der Bw, einen Anteil von ATS 1.514.000,-- an der HW Holding GmbH an die HK PS zu übertragen, erfolgte am 4.12.1995. Am gleichen Tag wurde der Umlaufbeschluss abgefasst, von der HK PS unterschrieben und am nächsten Tag von den übrigen Beteiligten unterzeichnet. Dieser Zeitablauf spricht nach Ansicht des UFS eindeutig für eine vorabgesprochene Vorgangsweise. Die Dividende an die HK PS wird nämlich auch sofort ausgeschüttet; offenbar sollte der Eindruck tatsächlicher wirtschaftlicher Gegebenheiten erweckt werden, der zeitliche Ablauf der Ausschüttung an die HK PS, die praktisch gleichzeitig erst Gesellschafter geworden war, muss aber erst recht wieder den Eindruck der vorvereinbarten Vorgangsweise erwecken.

Glaubwürdig ist das Vorbringen, dass die Veräußerung des restlichen 10% Anteils nicht von vornherein geplant war. Die familiären Unstimmigkeiten, von denen die Bw spricht, führten

dann zu ihrem Entschluss, auch diese 10% an ihre Kinder analog zum Geschäftsanteil von 75,7% zu veräußern. Die zweifellos dann gegebene Hektik und Anpassung der Verträge an die geänderte Lage sind aber nicht geeignet, als Nachweis für die behauptete überraschende Veräußerung der Anteile aus der Stiftung zu dienen. Der Entschluss der Bw, ihren restlichen 10% Anteil auch zu veräußern, hängt mit der von vornherein geplanten Durchschleusung durch die Stiftung nicht zusammen. Denklogisch ist, dass auch die Veräußerung des Anteils von 10% auf die gleiche Art und Weise vor sich gehen sollte wie die Veräußerung des 75,7% Anteils. Die Erlangung der Steuerfreiheit der Veräußerung und der übrigen Steuervorteile sollte naturgemäß auch auf den Restanteil ausgedehnt werden. Deswegen musste auch diese Veräußerung noch 1995 abgewickelt werden. Die Behauptung der Bw, erst ihr Entschluss, den restlichen 10% zu veräußern, hätte zu allen weiteren Vorgängen geführt, ist nicht nachvollziehbar. Die Ausgangslage für die Kinder war dadurch keine wesentlich andere. Auch bei einem der Stiftung gewidmeten Anteil von 75,7% wären die Mitspracherechte von HeK und ML in der Stiftung beschränkt gewesen. Auch das haben sie allerdings vorher gewusst. Die gesamte Argumentation der Bw kann sich durch die Stiftung des 10% Anteils nicht ändern, ebenso wenig wie die Überzeugung des UFS, dass die Durchschleusung vorvereinbart war. Da sofort klar war, dass auch der 10% Anteil steuerlich günstig veräußert werden soll, konnte in kürzester Zeit beschlossen werden, auch diesen Anteil durch die Stiftung zu schleusen. Der UFS gelangt daher zur Überzeugung, dass auch die Veräußerung des 10% Anteils vorvereinbart war, nämlich nach dem gleichen Muster wie mit dem 75,7% Anteil zu verfahren. Der einzige Unterschied ist, dass der Beschluss, auch diesen Anteil durch die Stiftung zu schleusen, erst nach dem Entschluss der Bw, den Anteil zu veräußern, gefasst werden konnte.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen.

§ 31 Abs 1 EStG idfd Streitjahr gF lautet:

*„Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war...“*

*Gem § 5 Z 11 lit d) KStG idfd Streitjahr gF sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 fallen, mit Einkünften iSd § 31 EStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.*

*Gem § 22 BAO idfd Streitjahr gF kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden, wobei bei Vorliegen eines Missbrauches die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer*

*den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*

Nach stRsp des VwGH wird als Missbrauch iSd § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei erfüllt im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 BAO verbunden ist. § 22 BAO ist dabei die Bedeutung beizumessen, dass bei der Subsumtion des konkreten Sachverhaltes unter einen abgabenrechtlichen Tatbestand die Frage einer missbräuchlichen Gestaltung zu prüfen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob dieser Tatbestand stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl zB Erkenntnis v 14.01.2003, ZI 97/14/0042, E v 2.8.2000, ZI 98/13/0152).

Die von der Bw gewählte Konstruktion ist einer Prüfung der Frage, ob Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt, zugänglich. Es wurde eine Kette von Rechtsakten gesetzt mit dem Ziel der Umgehung der Abgabenpflicht. Es wurde ein Umweg eingeschlagen. So wurden nicht nur die Anteile auf die (bestehende) Stiftung übertragen, sondern die Anteile wurden kurz darauf wieder veräußert. In die Gesamtbetrachtung der Gestaltung sind auch noch die dargestellte Umgründung und die dargestellte Kaufpreisgestaltung miteinzubeziehen.

Die Gründung einer Stiftung als juristischer Person kann kein Missbrauch sein, wohl aber die Benutzung der Stiftung zum Durchschleusen von Anteilen einzig und allein zum Zweck der Steuerersparnis. Diese Ansicht wird zB von *Thomas Schmidt, Einkünftezurechnung, Missbrauch und wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Stiftungsvorgängen, Ecolex 1999, 847*, geteilt. Er führt aus:

*„...Es ist indes sehr wohl möglich, dass eine Gestaltung, in deren Rahmen auch Stiftungsvorgänge auftreten, insgesamt als Missbrauch iSd § 22 BAO angesehen werden kann.“*

*Michael Tanzer, Die Zurechnung von Einkünften bei juristischen Personen im Körperschaftsteuerrecht (Teil II), GesRZ 2000, 12* neigt zur Ansicht des UFS, wenn er ausführt:

*„... Für unser Thema folgt daraus, dass die schlichte Gründung einer juristischen Person oder auch die Übertragung von Vermögenswerten auf eine solche für sich gesehen (noch) nicht tatbestandlich missbrauchsgefährdet sein kann. Hingegen haben umwegig konstruierte Veranstaltungen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes - wenngleich nur bei der Einkommensbesteuerung physischer Personen - schon des Öfteren von der so beabsichtigten Einkünftezurechnung weggeführt, wenn sie nur in Steuerersparnisabsicht und ohne Vorliegen außersteuerlicher Gründe erfolgt sind. ...Im gegebenen Zusammenhang muss es vorab genügen, darauf hinzuweisen, dass die äußere Erscheinungsform von § 22 BAO sehr wohl*

*angesprochen sein kann, wenn Einkünfte zumal von einem Beteiligten auf "seine" juristische Person verlagert werden. ... Oder es werden konzeptgemäß Anteilswerte einer Privatstiftung zugewandt, die diese sodann - befreit von den Steuerfolgen des § 31 EStG - weiterveräußert. Der direkte Weg des (steuerwirksamen) Verkaufes durch den Stifter mit erst anschließender Zuwendung des Veräußerungserlöses an seine Stiftung könnte hier als "Gebrauch", sehr im Gegensatz zum steuerschonenden "Missbrauch" durch diesen "Umweg", erscheinen, obzwar der Erlös aus der Anteilsveräußerung ohnedies steuerverfangen bleibt ..... Sie (Anm: die Judikatur des VwGH) besagt, dass ein Rechts- und Gestaltungsmisbrauch im Abgabenrecht bei Wirksamwerden der Normfolgen des § 22 Abs 2 BAO stets dann vorliegt, wenn*

*a) eine gewählte (Rechts-)Gestaltung schlicht unüblich, umständlich, umwegig oder gar abwegig erscheint, und*

*b) sie nur aus dem Ziel der Erlangung eines Steuervorteils erkläbar ist ...*

Es war also zu überprüfen, ob die Steuervermeidungsabsicht der einzige Zweck der vorliegenden Konstruktion war, oder ob auch andere außersteuerliche (wirtschaftliche) Gründe vorlagen.

Wird Missbrauch festgestellt, greift § 22 Abs 2 BAO ein und lässt auf den betreffenden Sachverhalt jene Steuern einwirken, die "bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären".

Von der Bw wird die Ansicht des UFS, dass Gestaltungsmisbrauch bei einem derartigen Sachverhalt grundsätzlich vorliegen könne, geteilt; sie meint allerdings, dass beachtliche außersteuerliche Gründe für die Gestaltung vorliegen.

Wie oben festgestellt wurde, liegen für die Gestaltung keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vor. Die Steuervermeidungsabsicht war der einzige Zweck der vorliegenden Konstruktion. Diese Absicht ist objektiv erkennbar und war subjektiv gewollt.

In der Beweiswürdigung wurden die Gründe dieser Feststellungen dargelegt.

Einzugehen ist im Rahmen der rechtlichen Beurteilung auf die entsprechende Judikatur des VwGH.

Der Bw ist durchaus zuzustimmen, dass es im vorliegenden Fall um die Würdigung zweier Vorgänge geht, nämlich einer Schenkung und einer Veräußerung. Die weiteren Schlüsse, die die Bw bezugnehmend auf die einschlägige Judikatur des VwGH zieht, sind allerdings unzutreffend.

Die Bw verweist ua auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.6.1993, ZI 91/14/0253 (s Berufung). Zutreffend wird ausgeführt, dass beim dort vorliegenden Sachverhalt (Schenkung von zwei Liegenschaften an die Ehegattin; am gleichen Tag Veräußerung durch die Geschenknehmerin

an eine im Alleineigentum des Geschenkgebers stehende GesmbH) Missbrauch vorliegt, wenn keine Anhaltspunkte für Risiken bei der Einbringung des Kaufpreises bei der GesmbH bestanden, der Verkauf bereits vor der Schenkung geplant war und keine außersteuerlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise gegeben sind. Es ist dies eine ungewöhnliche, unangemessene und nur zur Vermeidung eines stpfl Spekulationsgeschäftes gewählte Vorgangsweise.

Angemerkt sei, dass es auch im zit Erkenntnis um die Festsetzung von Einkommensteuer und nicht etwa um die Festsetzung von Schenkungssteuer ging. Dieser Abgabenbereich wird von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht (s VwGH ZI 91/14/0253). Diese Betrachtungsweise ist daher auch auf vorliegenden Fall anzuwenden.

Das Vorbringen der Bw, der VwGH habe "fast bedauernd" festgehalten, dass der Bf. vor der Abgabenbehörde keine außersteuerliche Begründung vorgetragen habe, ist eine Interpretation, die der UFS nicht teilt. Der VwGH hat dies festgestellt, nach Ansicht des Berufungssenats ohne jeden Unterton.

Der "Vortrag" einer außersteuerlichen Begründung allein reicht jedenfalls nicht aus; die außersteuerlichen Gründe müssen schon nachvollziehbar und relevant sein, wie sich auch aus dem von der Bw zit. Erkenntnis des VwGH v 27.9.1995, ZI 93/13/0095, zweifelsfrei ergibt. In diesem Fall bekam die Geschenknehmerin von ihrem Ehegatten einen 25%igen GmbH Anteil geschenkt, den sie am selben Tag einer weiteren GmbH zum Kauf anbot, deren Gesellschafter sich ausschließlich aus den bisherigen Mitgesellschaftern zusammensetzte. Tags darauf unternahm der Bf dasselbe mit den ihm verbliebenen 10 Prozent-Anteilen. Die Erlöse aus der durch Annahme der Anbote durch die erwerbende Gesellschaft wirksam gewordenen Anteilsveräußerung werden vom Bf und seiner Ehegattin nach Abdeckung von Verbindlichkeiten in einer Weise veranlagt, die beiden Ehegatten ungehinderten Zugriff auf sie und ihre Erträge ermöglicht.

Dieser objektivierte Sachverhalt indizierte die behördliche Annahme eines Gestaltungsmisbrauchs nach Aussage des VwGH "*in nachgerade erdrückender Weise*".

Zu den vom Bf. geltend gemachten zahlreichen außersteuerlichen Gründe führt der VwGH aus:

*"...Die geltend gemachten außersteuerlichen Gründe der Geschäftsanteilsschenkung erweisen sich, bei Lichte betrachtet, als hohles Konstrukt, weil die Schenkung der Geschäftsanteile an die Ehefrau, wie die bei Beh im angefochtenen Bescheid im Ergebnis richtig erkannt hat, nicht geeignet war, den behaupteten außersteuerlichen Motiven tauglich zu dienen und der Bf und seine Ehegattin auch mit der von ihnen gewählten Form der Verfügung*

über die erzielten Abtretungserlöse die behaupteten außersteuerlichen Zwecke tatsächlich nicht zu verfolgen versucht haben.

*Hätte der Bf wirklich künftigen Gläubigern von Haftungsansprüchen aus seiner Tätigkeit als Sachverständiger ... den Zugriff auf sein Vermögen erschweren wollen, wäre es der nächstgelegene Weg gewesen, sich unverzüglich sämtlichen, dem Gläubigerzugriff ungehindert offenstehenden Grundvermögens zu begeben. Dass der Bf dies nicht getan hat, lässt die Verminderung des Haftungspotentiales für Gläubiger als Motiv der Geschäftsanteilsschenkung umso weniger glaubwürdig erscheinen, als die vom Bf und seiner Ehegattin in der Folge vorgenommene Form der Veranlagung der erzielten Veräußerungserlöse erst recht denkbar wenig geeignet erschien, potentiellen Gläubigern den Zugriff zu erschweren. Dass der Bf durch die im Einvernehmen mit seiner Ehegattin gewählte Form der Veranlagung der erzielten Abtretungserlöse anstelle einer Klarstellung der Inhaberschaft der Forderungsrechte aus den deponierten Wertpapieren sich dafür entschied, seine Ehegattin im Falle eines drohenden Gläubigerzugriffes der Beweislast einer Exzindierungsklägerin auszusetzen, nimmt dem behaupteten Motiv der Verminderung des Haftungspotentiales ebenso die Glaubwürdigkeit wie der geltend gemachten Versorgungsabsicht. Dass der Glaubhaftigkeit der behaupteten Versorgungsabsicht im Beschwerdefall sowohl die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gattin des Bf als auch die Unangemessenheit des Ausmaßes einer solchen Versorgung im Verhältnis zum Gesamtvermögen des Bf entgegenstand, hat die bei Beh im angefochtenen Bescheid zudem nachvollziehbar erläutert. Die dagegen in der Beschwerde angestellten schenkungssteuerrechtlichen Überlegungen widerlegen die Schlüssigkeit der behördlichen Erwägungen nicht...."*

Der VwGH verwarf also die nach Meinung des Bf. vorgelegene "Vielzahl außersteuerlicher gewichtiger Motive zum Abschluss des Schenkungsvertrages ,... welche einen völlig gewöhnlichen und normalen Weg der Vermögensaufteilung ... darstellten, vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen entsprungen und dem wirtschaftlichen Hintergrund angemessen seien. ... Der Bf habe jedoch keinerlei Absicht gehabt, seinen Anteil oder Teile desselben zu veräußern, da mit diesem Anteil eine langjährige Familientradition verbunden gewesen, der Familienname in der Firma der Gesellschaft aufgeschiene sei, ..... Erst im Zuge des Verkaufs der Anteile durch die Ehegattin sei es auch zu massiven Verhandlungen mit dem Bf gekommen, sodass auch er unter starkem Druck seiner Familie seine verbleibenden 10 Prozent Anteile zum Verkauf angeboten habe. ... "

Nach der Judikatur des VwGH ist daher entscheidend, ob vorgebrachte außersteuerliche Gründe für eine bestimmte Gestaltung derart maßgebend sind, dass der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt. S dazu auch Erkenntnis des VwGH vom 10.9.1998, ZI 93/15/0051:

*"... Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen...."*

Dies hat die Behörde in ihrer Beweiswürdigung zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall gelangt der UFS zur Überzeugung, dass der gewählte Weg ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich und nicht sinnvoll wäre. Die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe sind unbeachtlich und nicht stichhäftig.

Die Bw wollte den Veräußerungserlös stifteten und nicht die Beteiligung. Um eine Stiftung des Veräußerungserlöses zu erwirken, war der gewählte Vorgang aber ungewöhnlich und unangemessen.

Liegt Missbrauch vor, so sind nach § 22 Abs 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

Die Einkommensteuer ist daher bei der Bw so zu erheben, als hätte diese die Beteiligung selbst an die LK Holding veräußert.

Gem § 31 Abs 1 EStG 1988 idfd Streitjahr gF ist diese Veräußerung steuerpflichtig. Es ist daher eine Veräußerung der Beteiligung iHv ATS 58,286.000,-- (Veräußerungserlös ATS 60,000.000,-- abzüglich Buchwert iHv ATS 1,714.000,--) als Sonstige Einkünfte anzusetzen. Für diese Einkünfte steht gem § 37 Abs 4 Z 2b EStG 1988 idfd Streitjahr gF der Hälftesteuersatz zu.

Zu den gleichen Konsequenzen führt auch die zusätzlich vom Finanzamt herangezogene Begründung, dass nämlich der Veräußerungstatbestand der Bw als wirtschaftlicher Verkäuferin zuzurechnen ist. Diese Begründung ist schlüssig und wird vom UFS geteilt. Sie folgt aus dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie der Bestimmungen über die Zurechnung der Wirtschaftsgüter.

*Nach § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform*

*des Sachverhaltes maßgebend, wobei davon abweichende Grundsätze der Abgaben-  
vorschriften unberührt bleiben.*

*Gem § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich  
einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.*

Im Einkommensteuerverfahren gilt der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Wenn, wie im vorliegenden Berufungsfall, die Veräußerung der Anteile vorvereinbart war, indem die Käufer, der Kaufpreis und die Zahlungsmodalitäten vorvereinbart waren, der Stiftung nur mehr "Durchschleusefunktion" zukommt, und somit die Bw wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile im Zeitpunkt der Veräußerung war, ist die Veräußerung in wirtschaftlicher Hinsicht ihr zuzurechnen.

Die Beurteilung des Sachverhaltes muss sich am wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht an der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes orientieren.

Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften nach § 31 EStG sind demjenigen zuzurechnen, der in der Lage ist, die Wirtschaftsgüter durch Veräußerung am Markt zu verwerten. Das ist regelmäßig derjenige, dem die Wirtschaftsgüter nach § 24 BAO zuzurechnen sind, sodass in diesem Fall Zurechnung des Wirtschaftsgutes und Zurechnung der Veräußerungseinkünfte zusammenfallen.

Veräußerungsgewinne sind demnach dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.

In der Regel ist der zivilrechtliche Eigentümer auch zugleich wirtschaftlicher Eigentümer, weil er die umfassende Sachherrschaft ausübt. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist ein Wirtschaftsgut nur dann nicht zuzurechnen, wenn ein anderer als er die wirtschaftliche Herrschaft darüber ausübt; das ist der Fall, wenn der andere den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts von der Einwirkung darauf wirtschaftlich ausschließen kann.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus der Beweiswürdigung des UFS, dass wirtschaftlicher Eigentümer über die Anteile bis zur Veräußerung die Bw war. Dies ergibt sich ua aus dem Zeitablauf und dem Umstand, dass die Veräußerung vorvereinbart war. Wenn Käufer, Kaufpreis und Zahlungsmodalitäten vorvereinbart waren, ist die Stiftung, vertreten durch den Vorstand, nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer über die Anteile. In wirtschaftlicher Hinsicht hat dann nicht die Stiftung, sondern die Bw die Anteile veräußert. Die Veräußerung hat in wirtschaftlicher Hinsicht nicht die Stiftung mit HeK und ML, sondern die Bw selbst mit diesen vereinbart.

Da die Bw als Stifterin und dominierendes Mitglied im Familienbeirat beträchtlichen Einfluss in der Stiftung hatte, geht der Berufungssenat davon aus, dass die Bw bis zum Zeitpunkt der Veräußerung wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung war. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Stiftung war schon rein faktisch eingeschränkt, ohne dass eine Treuhandvereinbarung vorgelegen haben musste. Ein Verkauf der Anteile an fremde Dritte wäre wohl zB nicht möglich gewesen, da die Familie dem niemals zugestimmt hätte.

Die erfolgte Gewinnausschüttung an die Stiftung wurde bereits gewürdigt ebenso wie die überragende Wahrscheinlichkeit, dass der Stiftungsvorstand der geplanten Veräußerung zustimmen würde.

Die Stiftung wurde also bezüglich der Anteile nur benutzt, um diese durchzuschleusen. Daher hat sie kein wirtschaftliches Eigentum an diesen Anteilen erworben.

Der Veräußerungsgewinn ist somit auch aus diesem Grund der Bw zuzurechnen.

Im übrigen würde man zu demselben Ergebnis gelangen, nähme man an, dass zum Zeitpunkt der Veräußerung (ab dem Zeitpunkt der Stiftung der Anteile) die erwerbenden Kinder bereits wirtschaftliche Eigentümer der Anteile waren.

Nach Ansicht des UFS spricht die starke Position der Bw in der Stiftung aber dafür, dass sie wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile bis zur Veräußerung war.

Aus diesen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 11. Oktober 2004