



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Peter Falle und Günter Benischek über die Berufung der Bw., vertreten durch W.V., Wien, vom 22. November 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 14. Oktober 1999 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1995 nach der am 12. Mai 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt unverändert:

Kapitalertragsteuer: Euro 96.460,40 (ATS 1.327.324,--)

Entscheidungsgründe

Im Zuge der gesetzten behördlichen Prüfungshandlungen bei der Firmengruppe H-W, einer im Familienbesitz befindlichen Unternehmensgruppe, wurde auch die **Bw. einer Betriebsprüfung** (Bp) unterzogen. Gegenstand der von Juni 1998 bis September 1999 durchgeführten Bp waren u. a. die Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1993 - 1995.

Aus der Aktenlage und den der Bp vorliegenden Verträgen und Urkunden stellen sich die **Strukturen der in dieses Verfahren involvierten Firmen**, die Gründungsvorgänge, die weitere Entwicklung sowie die Verbindung zur Bw. wie folgt dar:

1) Gründung der Bw. mit Gesellschaftsvertrag vom 30.11.1979 als K,Su.BGmbH.

Gesellschafter waren die Familienmitglieder M.L., Ing.H.K. (Kinder) mit Anteilen zu je ATS 125.000,-- und E.K. (Mutter) mit einem Anteil von ATS 250.000,--.

2) Mit Einbringungsverträgen vom 21.12.1994 wurden unter Anwendung des Art. III UmgrStG zum Stichtag 31.3.1994 die H&CoOHG sowie ein Teilbetrieb der H&Co in die Bw. eingebracht. Das Stammkapital wurde auf ATS 2.000.000,-- erhöht. Die Anteile der o. a. Gesellschafter betrugen nunmehr je ATS 143.000,-- und ATS 1.714.000,--.

- Die Bw. wurde in H-WGmbH umbenannt.

3) Mit Stiftungsurkunde vom 29.6.1995 wird die H.K.Stiftung durch vier Stifter, die Familienmitglieder E.K. (Mutter), E.L., M.L. und Ing.H.K. (Kinder), gegründet.

In der Stiftungsurkunde ist u. a. folgendes geregelt. Das Stiftungsvermögen besteht bei Errichtung aus ATS 1 Mio Barvermögen. Die Stiftung hat den Zweck die Verwaltung des Vermögens der Stiftung sicherzustellen; aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Begünstigten zu fördern. Der Vorstand der Stiftung besteht aus drei Mitgliedern. Die Vorstandsmitglieder werden, solange die Stifter am Leben und voll geschäftsfähig sind, von diesen mit einfacher Mehrheit bestellt und abberufen; kommt eine solche nicht zustande, steht dem jeweils ältesten Stifter ein Dirimierungsrecht zu. Es wurde u. a. ein Familien-Beirat eingerichtet, der den Stiftungsvorstand bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens und der Bestimmung der Begünstigten sowie des Umfangs der Leistungen an diese berät. Der Stiftungsprüfer wird über Vorschlag des Familien-Beirates durch das Gericht für jeweils drei Jahre bestellt.

4) In der Zusatzurkunde vom 29.6.1995 wurde u. a. festgehalten, dass der Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszweckes an Vermögenswerten sieben Liegenschaften sowie 2.230 Stück Wertpapiere Durorent Hartwährungsfonds gewidmet werden. Im Hinblick auf die Veranlagung des Vermögens der Stiftung wurde festgeschrieben, dass bei außergewöhnlichen externen Einflüssen von den vorgegebenen Veranlagungsstrategien abgegangen werden kann. Dies darf jedoch durch den Vorstand immer nur im Einvernehmen mit dem Stiftungsprüfer, dem Familien-Beirat und nach Anhörung entsprechender Expertenmeinungen erfolgen. Verkäufe aus dem Stiftungsvermögen sollten nur dann vorgenommen werden, wenn wichtige Gründe vorhanden sind; so z. B., wenn die Erträge der Stiftung, trotz sparsamster Führung, zur Deckung der Kosten nicht ausreichen, beziehungsweise wenn mit dem Erlös andere Anlagegüter für die Stiftung erworben werden sollen; dies jedoch immer nur nach vorangehender Anhörung des Familien-Beirates. Bei Entscheidungen im Familienbeirat hat E.K. ein Dirimierungsrecht.

- Die Tätigkeit der Stiftung ab 1.7.1995 wurde gegenüber der Abgabenbehörde mit "Vermietung" angegeben.

- 5) Mit Widmungserklärung vom 4.12.1995 widmete E.K. der Stiftung mit Zustimmung der beiden o. a. Gesellschafter der Bw. unentgeltlich einen Teil ihrer Geschäftsanteile an der Bw. in Höhe von ATS 1.514.000,--.
- 6) In Ergänzung zur bestehenden Stiftungs- sowie Zusatzurkunde wurde ebenfalls am 4.12.1995 eine "Zweite Zusatzurkunde zur Stiftung" errichtet. Darin wurde u. a. festgelegt, dass die Geschäftsanteile an der Bw. sowie die daraus erfolgenden Ausschüttungen getrennt vom sonstigen Vermögen in einem gesonderten Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" zu verwalten sind. Die Substanz des im Rechnungskreis "Unternehmensbeteiligung" verwalteten Stiftungsvermögens, wie sie zum Zeitpunkt der Errichtung dieser zweiten Zusatzurkunde und aufgrund der darin erfolgten Zuwendung geschaffen wurde, darf nicht geschmälert werden. Weiters wurde festgehalten, dass im Bezug auf Verkäufe aus dem unbeweglichen Anlagevermögen sowie Verkäufe aus dem beweglichen Anlagevermögen bei einem ATS 100.000,-- übersteigenden Gegenwert die Einstimmigkeit des Stiftungsvorstandes erforderlich ist. Solche Verkäufe sollten überdies nur vorgenommen werden, wenn wichtige Gründe vorhanden sind, so z. B. wenn die Erträge der Stiftung, trotz sparsamster Führung, zur Deckung der Kosten nicht ausreichen bzw. wenn mit dem Erlös andere Anlagegüter für die Stiftung erworben werden sollen; dies jedoch immer nur nach vorangehender Anhörung des Familien-Beirates. In Belangen des Rechnungskreises "Unternehmensbeteiligung" ist die Stifterin E.L. nicht stimmberechtigt. Bei Einflußnahme auf die Besetzung des Managements der verwalteten Unternehmensbeteiligungen hat der Stiftungsvorstand u. a. so vorzugehen, dass Familienmitgliedern dann der Vorzug zu geben ist, wenn sie bei gleicher Qualifikation in der Lage sind, diese Position auszufüllen.
- 7) Mit Generalversammlungsbeschluss vom 4.12.1995 wurde die Bw. in eine AG umgewandelt.
- 8) Mit Ausschüttungsbeschluss vom 4. u. 5.12.1995 wurde seitens der Bw. eine Ausschüttung in Höhe von ATS 7.970.000,-- beschlossen.
- 9) Mit Satzung vom 13.12.1995 wurde die HoldingAG gegründet. Die beiden Vorstandsmitglieder M.L. und Ing.H.K. (Tochter bzw. Sohn der E.K.) sind zu je 50% am Grundkapital beteiligt. Als Aufsichtsräte sind E.K., der steuerliche Vertreter der Firmengruppe sowie Dr.E. eingesetzt.
- 10) Mit Widmungserklärung vom 13.12.1995 widmete E.K. ihre restlichen Anteile an der Bw. in Höhe von ATS 200.000,-- der H.K.Stiftung.
- 11) Mit Kaufvertrag vom 22.12.1995 wurden sämtliche der H.K.Stiftung gewidmeten Anteile (1.714 Stück Aktien zu je ATS 1.000,--) an der Bw. an die neu gegründete HoldingAG um ATS 60.000.000,-- verkauft. Am selben Tag wurden in Höhe des gestundeten Kaufpreises Inhaberschuldverschreibungen seitens der Käuferin, der HoldingAG, an die Verkäuferin, die

H.K.Stiftung, ausgegeben.

12) Mit Verschmelzungsvertrag sowie Hauptversammlungsbeschluss der Bw. vom 22.12.1995 wurde die Bw. mit der HoldingAG als übernehmende Gesellschaft rückwirkend zum Stichtag 31.3.1995 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des UmgrStG Art. I § 1 verschmolzen. Der Name wird auf H.W.AG geändert.

Der durch die Verschmelzung entstandene Firmenwert wurde ab 1996 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben, ohne dass der korrespondierende Veräußerungsgewinn bei der H.K.Stiftung versteuert werden mußte. Die aus der Inhaberschuldverschreibung resultierenden und für ein Jahr im voraus lukrierten Zinserträge der H.K.Stiftung waren bei dieser 1995 ebenfalls steuerfrei.

13) Am 23.12.1996 wurde mit der nunmehrigen Rechtsnachfolgerin der Bw. eine Vereinbarung über den Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen getroffen. Der Zinsaufwand für das dazu erforderliche Bankdarlehen wurde als Betriebsaufwand geltend gemacht. Die H.K.Stiftung erwarb um den Erlös in Höhe von ATS 60.000.000,-- körperschaftsteuerfreie, mit ca. 5,6% fest verzinste, Kassenobligationen 1997 – 2002.

14) Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 23.12.1997 wurde die H.W.AG (frühere HoldingAG) in die H-WHoldingGmbH umgewandelt.

In **Beantwortung von Frageverhalten** im Zuge der Prüfungen wurde **der Sachverhalt** zur Klarstellung der Vorgänge und der Vertragsschlüsse wie folgt ausgeführt.

Schon im Jänner 1995 sei in einer Besprechung zwischen E.K., Ing.H.K., M.L., dem steuerlichen Vertreter und Dr.E. der grundlegende Beschluss gefasst worden die Beteiligung der E.K. an der Bw. abzüglich 10% sowie die der Familie, also auch E.L., gehörenden Liegenschaftsanteile in dieser oder einer gesondert zu errichtenden Immobilienstiftung zu vereinen. Im ersten Entwurf der Dokumente vom März 1995 sei die Absicht der Errichtung einer Unternehmens- und Immobilienstiftung eindeutig dokumentiert. Durch den Umstand, dass E.L. an den H-W-Unternehmungen historisch nicht beteiligt gewesen sei, aber am Liegenschaftsvermögen schon, ergaben sich Konzeptionsprobleme, die zu einer großen Zeitverzögerung geführt hätten. Es sei daher beschlossen worden vorerst eine reine Immobilienstiftung zu errichten und danach durch Nachstiftung die Unternehmung entsprechend dem ursprünglichen Konzept nachzustiften. Es sei vorerst am 29.6.1995 lediglich die Immobilienstiftung errichtet worden.

Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Motivation der E.K. ihre Anteile an der Bw. zu stiften, anstelle sie direkt an die beiden Kinder (Anmerk.: den Gesellschaftern der Bw.) zu verkaufen oder zu schenken, werde auf den von Beginn an gegebenen Stifterwillen verwiesen. Es sei beabsichtigt gewesen den Fortbestand der Unternehmung unter einheitlicher Leitung durch den Stiftungsvorstand sowie den ungeteilten Erhalt der Immobilien zu sichern. Infolge

der besonderen Stellung der E.L., sie war an den Liegenschaften beteiligt, sollte jedoch am Rechnungskreis Unternehmen nicht berechtigt sein, habe man die notwendigen Ausweitungen der Stiftungsurkunden nicht diskutieren wollen. Es sei vorrangig das Problem der Liegenschaften zu lösen gewesen.

Es habe sodann mehrere Entwürfe und Überarbeitungen zur zweiten Zusatzurkunde in Verbindung mit der Nachstiftung von 75,7% der Anteile an der Bw. gegeben. Die für 23.11.1995 festgesetzte Unterfertigung der erforderlichen Dokumente sei nicht zustande gekommen, da E.L. die Unterfertigung verweigerte. Zum neuerlichen Termin, dem 4.12.1995, seien die Urkunden unterfertigt worden. Aufgrund des Verhaltens der Tochter habe E.K. beschlossen, die restlichen 10% ihrer Anteile an der Bw. nicht der Tochter zukommen zu lassen, sondern ebenfalls der Stiftung zu widmen. Dr.E. sei mit der Vorbereitung der erforderlichen Urkunden beauftragt und für den 13.12.1995 sei die Errichtung der Notariatsakte vereinbart worden. Der Beschluss des Stiftungsvorstandes die Bw. in eine AG umzuwandeln, da dies als optimale Gesellschaftsform zur Führung eines operativen Unternehmens aus der Stiftung heraus beurteilt wurde, sei mit 4.12.1995 erfolgt.

Um den neu entstehenden Geschäftsbereich der zwingend vorgeschriebenen Telefonschaltung im Falle von Liftgebrechen zu erschließen, sei von Ing.H.K. und M.L. am 12.12.1995 beschlossen worden eine AG zu gründen. Dies sei mit 13.12.1995 erfolgt.

Aufgrund der Nachstiftung der restlichen 10% der Anteile der Mutter an der Bw. sei den beiden klar geworden, dass mit der praktischen Übernahme der Geschäftsführung und Überwachung durch die Stiftungsorgane hohe Kosten verbunden und auch entsprechende Mitspracherechte im Bereich der Geschäftsführung gegeben sein würden. Diese kurzfristig erfolgte Änderung der Situation sei ihnen untragbar erschienen. Ein maßgeblicher Einfluss auf die Willensbildung in der Unternehmensführung schien chancenlos. Dies habe den Ausschlag gegeben, dass Ing.H.K. und M.L. mit dem Anbot an den Stiftungsvorstand herangetreten seien alle Geschäftsanteile an der Bw. aus der Stiftung zu erwerben. Am 15.12.1995 sei Dr.E. informiert worden, dass sie noch heuer 100% der in der Stiftung befindlichen Anteile erwerben wollten. Dr.E. habe auf das Erfordernis des notwendigen gesonderten Beschlusses des Stiftungsvorstandes, den Widerspruch zu allen bisherigen Überlegungen sowie dem gegebenen Stifterwillen und die Notwendigkeit eines entsprechenden Gutachtens zur Bewertung der Bw. hingewiesen. Er sei daraufhin mit der Vorbereitung der Beschlüsse und Verträge beauftragt worden.

Nach Besprechungen mit der Mutter E.K. sei der steuerliche Vertreter am 18.12.1995 über den beabsichtigten Anteilserwerb informiert und mit der dringenden Erstellung eines Gutachtens beauftragt worden. Es sei festgestellt worden, dass infolge der Kürze der Zeit eine Finanzierung des angedachten Kaufpreises von ATS 80.000.000,-- nicht möglich sein werde,

sodass sich die Frage nach der Kreditierung durch die Stiftung stelle.

Nach Vorliegen des Gutachtens am 21.12.1995 sei ein Kaufpreis von ATS 60.000.000,-- festgesetzt worden und nach Diskussion der Angelegenheit am 22.12.1995 der Vorstandsbeschluss über den Verkauf gefasst worden. Der Einfachheit halber habe man für den Erwerb die bereits gegründete HoldingAG herangezogen und – da sie ja nicht mehr notwendig gewesen wäre – gleichzeitig die Verschmelzung mit der Bw. beschlossen und durchgeführt. Obwohl hinsichtlich des Entgeltes Barzahlung bevorzugt worden sei und daher auch im Kaufvertrag die Zahlungstermine festgelegt worden seien, einigte man sich noch 1995 auf die Begebung von Inhaberschuldverschreibungen und deren Übernahme durch die Stiftung an Zahlung statt. Dies sei durch die Vorschusszinszahlung der Käuferin begünstigt worden.

In den **Bp-Berichten** zu den bei den einzelnen Firmen der H-W – Firmengruppe sowie bei E.K. als Einzelperson durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfungen, hielt die Bp im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der Bw. durch die HoldingAG, fest, dass dieser Erwerb nicht als über die H.K.Stiftung erfolgter Erwerb zu beurteilen sei. Die Anteile seien nicht als durch E.K. am 4.12.1995 der Stiftung gewidmet zu verstehen. Es handle sich vielmehr um einen am 22.12.1995 durch die HoldingAG (nunmehr H-WHoldingGmbH) direkt von der ursprünglichen Anteilseignerin E.K. erfolgten Anteilserwerb.

Im Ergebnis verweist die Bp im Zusammenhang mit den Geschehnissen im Dezember 1995 und der Gestaltung der vorliegenden Verträge auf **§ 22 BAO** und stellte fest, dass es sich hier um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten handle. Der gesamte Sachverhalt indiziere die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs (Verweis auf VwGH 27.9.1995, 93/13/0095) in geradezu erdrückender Weise.

Für die Bp seien die seitens der Bw. geltend gemachten außersteuerlichen Gründe insgesamt nicht nachvollziehbar. Als Grund für das überstürzte Kaufangebot der HoldingAG an die H.K.Stiftung hinsichtlich der Anteile an der Bw. sei der schwindende Einfluss der M.L. sowie des Ing.H.K. auf die Willensbildung in der Unternehmensführung der Bw., insbesondere die Weisungsfreiheit des Stiftungsvorstandes, angegeben worden. Die Bp vermeinte dazu, dass der Stiftungsvorstand nicht autonom, ohne Anhörung des Familienvorstandes und der Gefahr der Abberufung, handeln können. Der kurze Zeitabstand zwischen den vielen notwendigen Vorbereitungs- und Umgründungsmaßnahmen spräche schlüssig dafür, dass die Veräußerung schon vorher abgesprochen gewesen sei. Es werde dem Fremdverhaltensgrundsatz nicht entsprochen, wenn die Veräußerung gestifteter Anteile zwischen Stifter und Erwerber vorvereinbart sei und die Privatstiftung nur zwecks Erwirken der Steuerbefreiung zwischengeschaltet werde. Der Stiftung komme nur "Durchschleusefunktion" ausschließlich zur Erzielung steuerlicher Vorteile zu.

Im Sinne des § 24 (1) BAO seien Wirtschaftsgüter (hier die Gesellschaftsanteile) über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe, diesem (hier der E.K.) zuzurechnen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise und infolge der Nichtanerkennung des Widmungsvorganges vom 4.12.1995, werde die aufgrund des Umlaufbeschlusses vom 4. u. 5.12.1995 seitens der Bw. an die H.K.Stiftung beschlossene Ausschüttung in Höhe von ATS 6.033.290,-- der ursprünglichen Anteilseignerin E.K. zugerechnet. Aufgrund des erfolgten Zuflusses sei der Betrag im Jahr 1995 mit 22% der Kapitalertragsteuer (KeSt) zu unterziehen. Diese werde durch E.K. getragen.

Der **Bescheid hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer** wurde seitens des Finanzamtes mit Datum 14.10.1999 erlassen. Die Nachforderung an Kapitalertragsteuer beträgt ATS 1.327.324,--. Die Zustellung des Bescheides erfolgte am 21.10.1999.

Die Bw. erhob gegen den Bescheid rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung**. Die Bw. begründete, dass E.K. mit Widmungserklärung vom 4.12.1995 ihre Gesellschaftsanteile an der Bw. im Ausmaß von 75,7% des Nennkapitals an die H.K.Stiftung gewidmet habe. Mit Umlaufbeschluss vom 5.12.1995 habe die Bw. eine Ausschüttung von insgesamt ATS 7.970.000,-- beschlossen. Der auf die gestifteten Anteile entfallende Betrag von ATS 6.033.290,-- sei gem. § 94 EStG nicht der Kapitalertragsteuer unterworfen worden. Die Bw. schließe sich der Auffassung der Abgabenbehörde nicht an und verwies aufgrund des sowohl der Festsetzung der Kapitalertragsteuer als auch der Festsetzung der Einkommensteuer 1995 zugrunde liegenden selben Sachverhaltes ergänzend auf die Berufung vom 9.6.1999 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1995 der E.K. und die darin enthaltene Begründung sowie die im diesbezüglichen Prüfungsverfahren abgegebenen Vorhaltsbeantwortungen. Eine Kopie dieser Berufung war der verfahrensgegenständlichen Berufung beigelegt und die Bw. hielt fest, dass darauf vollinhaltlich Bezug zu nehmen sei.

In der Begründung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 wird u. a. argumentiert, dass *„es den logischen Denkgesetzen widerspräche, einen Ablauf wie den Vorliegenden bei vorhergehender Planung derart hektisch, inkonsequent und widersprüchlich ablaufen zu lassen und die entscheidenden Schritte auf einige wenige Tage vor Weihnachten, in denen erfahrungsgemäß ohnedies größter Zeitdruck gegeben sei, zu konzentrieren. Die in der Realität erforderlichen Schritte ergäben aus Sicht einer im vorhinein geplanten Vorgehensweise keinen Sinn. Die weitgreifenden Formulierungen der zweiten Zusatzurkunde erschienen im Nachhinein absolut entbehrlich und wären bei vorhergehender Planung des Verkaufes der Geschäftsanteile mit Sicherheit so nicht abgefasst worden. Nur die unvorhersehbare Willensänderung der Mutter aufgrund von innerfamiliären Komplikationen hinsichtlich Widmung der restlichen 10% der Geschäftsanteile an der Bw. ließe den Ablauf verständlich und nachvollziehbar erscheinen. Auch wenn nach außen hin eine bestimmte*

Verhaltensweise in ein gängiges Denkschema (unter Familienangehörigen könne alles „ausgemacht“ werden) fallen möge, berechtige dies nicht, derartige Situationen generell nach diesem Schema zu beurteilen. Die Betrachtung des Ablaufs seitens der Abgabenbehörde unter dem Aspekt der Zurechnung des Veräußerungstatbestandes an E.K. mache den Mangel an Plausibilität noch deutlicher. Es stellten sich dabei auch die folgenden Fragen: „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 Zickzackkurs 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 sollen? Die stiftende Mutter wäre in dieser Größenordnung der einzig verfügbare Bürge gewesen. Ihre Bonität in dieser Größenordnung wäre aber schlagartig nicht mehr gegeben, wenn sie den Kaufpreis der Stiftung zuführt?“ Abgesehen davon mache es keinen Sinn einerseits Vermögen über Generationen weg sichern zu wollen und sich des allergrößten Teiles seines Vermögens durch Stiftung zu entledigen und gleichzeitig eine persönliche Haftung für einen ATS 60 Mio Kredit einzugehen.

Im Bezug auf den Stiftungsvorstand sei die Aussage der Bp hinsichtlich dessen mangelnder Autonomie absolut unzutreffend. Aufgrund der Formulierungen in den vorliegenden Urkunden läge keine Berechtigung des Familienbeirates vor in die Vorstandsentscheidungen einzugreifen. In der Entscheidungshierarchie sei der Stiftungsvorstand über dem Familienbeirat angesiedelt; gegenüber den Stiftern, Begünstigten und dem Familienbeirat weisungsungebunden und damit letztlich nur dem Gericht verantwortlich. Die Möglichkeit der Abberufung von Vorstandsmitgliedern durch den Familienbeirat habe mit dessen grundsätzlicher Entscheidungsfreiheit nichts zu tun. Eine derartige Bestimmung sei, wenn überhaupt, nur bei Vorliegen wichtiger Gründe anwendbar. Zitat: „Ist laut Stiftungsurkunde die Bestellungs- und Abberufungskompetenz einer von den Begünstigten dominierten Stelle übertragen, ist diese einzelne Bestimmung nichtig“ (OGH zur Familienstiftung, Stern, RdW 1997/9, 521 ff). Zivilrechtlich seien der Stiftungsvorgang, der Beschluss der Gewinnausschüttung, der Veräußerungsvorgang zweifellos zustande gekommen. Die Situation sei verworren gewesen, aber gerade dieser verworrene, keiner Planung oder vorübergehender Absprachen zugängliche Ablauf, sei vielmehr ein eindeutiges Indiz für das Nichtvorliegen einer schon vorher abgesprochenen Veräußerung.

Im Bezug auf die Feststellung der Bp hinsichtlich des Vorliegens des Mißbrauchs von Formen

und Gestaltungsmöglichkeiten iSd § 22 (1) BAO durch die Widmung (Schenkung) der Gesellschaftsanteile und der Veräußerung dieser Anteile wird vorgebracht, dass nach hL und Judikatur der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert sei, die Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde. Aus der bisherigen, zum Thema ergangenen, Judikatur des VwGH (z. B. 21.10.1982, 81/15/0059, 0060, 0061; 15.6.1993, 91/14/0253; 27.9.1995, 93/13/0095) und des BFH könne geschlossen werden, dass lediglich bei gleichzeitiger Gegebenheit mehrerer Voraussetzungen Mißbrauch anzunehmen sei. Es sei jedoch bei Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung, Mißbrauch jedenfalls auszuschließen.

Zwei Vorgänge seien im Fall der Bw. zu würdigen: die Schenkung (Widmung der Anteile) und die spätere Veräußerung. Laut Bp-Bericht sei von einer „Durchschleusefunktion“ der Stiftung und somit von Mißbrauch in Verbindung mit Schenkung und Verkauf der Anteile auszugehen. Eine Mißbrauchsannahme setze jedoch das Fehlen eines plausiblen außersteuerlichen Grundes voraus. Im Zusammenhang mit Stiftungen erscheine der Mißbrauchsvorwurf zusätzlich problematisch, als es durch eine Stiftung zu keiner Steuervermeidung sondern lediglich zu einer Verschiebung der steuerlichen Fälligkeiten käme.

Lt. Würdigung im Bp-Bericht werde der Veräußerungstatbestand E.K. als wirtschaftlicher Verkäuferin iSd § 24 BAO zugerechnet. Dies widerspräche der zu dieser Bestimmung ergangenen Judikatur und Literatur. Es lägen keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dafür vor, dass die Stiftung nur zivilrechtliches Eigentum und gleichzeitig nicht auch wirtschaftliches Eigentum an den Gesellschaftsanteilen erhalten habe. Die Gewinnausschüttung an die Stiftung unmittelbar nach erfolgter Stiftung der Anteile sei zumindest ein eindeutiges Indiz dafür, dass auch das wirtschaftliche Eigentum bei der Stiftung gelegen war. Es lägen auch keine Anhaltspunkte vor, dass E.K. nach Stiftung der Anteile noch irgendwelche Verfügungsrechte zustanden, die ihr ein wirtschaftliches Eigentum hätten einräumen können.

Die seitens der Finanzbehörde unterstellte Vorgangsweise sei daher nicht nachvollziehbar. Sei schon bisher eine unmittelbar auf eine Schenkung folgende Veräußerung unbedenklich gewesen, so sei es diese im konkreten Fall umso mehr, da es im unbestrittenen und auch umgesetzten Willen der Stifterin gelegen sei ihr Vermögen durch die Stiftung über Generationen hinweg abzusichern und zu bewahren. Die gewählte Vorgangsweise sei daher auch ohne die steuerlichen Vorteile wirtschaftlich sinnvoll und habe im Hinblick auf das Motiv der langfristigen Vermögenssicherung und vor allem wegen des Finanzierungsproblems nicht anders gestaltet werden können. Eine direkte Schenkung an die Kinder hätte dem Stiftungswillen widersprochen, weil dieserart der Vermögenswert bzw. dessen Gegenwert außerhalb der Stiftung geblieben wäre.

Im Sinne der Judikatur und Literatur läge keine Voraussetzung zur Annahme eines Mißbrauches iSd § 22 BAO vor. Es sei weder eine vorhergehende Absprache, noch ein Mangel an wirtschaftlichen Motiven oder wirtschaftlichen Risiken tatsächlich gegeben. Der Stiftungsvorstand habe eigenverantwortlich und weisungsungebunden seine Entscheidungen treffen können, sodass ein Durchgriff des Willens der Stifter oder Begünstigten auszuschließen sei. Die Zurechnung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach § 24 BAO sei unter den gegebenen Umständen mangels entsprechend vorliegender Verfügungs- und Einflußmöglichkeiten der Stifterin nicht nachvollziehbar."

Die Bw. stellte den **Antrag** den Kapitalertragsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben. Infolge der Bestimmungen des AbgRmRefG wurde gem. § 323 (12) BAO am 31.1.2003 ergänzend der **Antrag** auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten **Berufungssenat** gestellt.

Die **Bp** hielt in ihren **Stellungnahmen** vom 16.7.1999 sowie 27.3.2000 zu den Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 sowie den Kapitalertragsteuerbescheid 1995 an ihren ursprünglichen Feststellungen und Schlussfolgerungen fest. Der zeitliche Moment spräche klar gegen den durch die Bw. vorgegebenen „Zickzackkurs“. Demzufolge wären monatelange Beratungen und die schwierige Ausarbeitung der zweiten Zusatzurkunde binnen 3 Wochen komplett konterkariert worden. Die vielen gesetzten Maßnahmen sprächen nach Ansicht der Bp für ein geplantes Vorgehen und nicht für eine „verworrene Situation“, die an „Hektik“ kaum zu überbieten gewesen sei. Nur all diese Schritte zusammen hätten den gewünschten Steuervorteil erwirkt. D. h. die steuerschonende Verschmelzung sei erst durch die Stiftung aller Anteile möglich geworden. Im gegenteiligen Fall wäre der Firmenwert nicht abschreibbar gewesen und die Zinsen für den Beteiligungserwerb wären kein absetzbarer Betriebsaufwand gewesen. Die für die Ausarbeitung der Urkunden herangezogenen Berater - Dr.E. und der steuerliche Vertreter – seien nicht nur seit Jahren von der Familie konsultierte Berater, sondern gleichzeitig auch Stiftungsvorstände. Es sei für die Bp nicht vorstellbar, dass die beiden langjährigen Vertreter schwerwiegende Beratungsfehler begangen hätten (mangelhafter Hinweis auf den vermeintlichen Verlust des Einflusses der M.L. und des Ing.H.K.), die von der Familie erst in der Woche nach den beiden Stiftungen der Anteile entdeckt worden wären. Die beiden Herren füllen ihre Beratungsfunktionen noch heute aus und seien in keiner Weise für ihre schlechte Beratung herangezogen worden, welche zum „überstürzten Kaufangebot“ geführt habe. Es sei für die Bp nicht glaubhaft, dass alle beteiligten Personen erst nach dieser „hektischen Vorweihnachtszeit“ die sich ergebenden Steuervorteile entdeckt hätten, wie dies der steuerliche Vertreter immer wieder angegeben habe. Das Steuersparmodell sei von Univ.Prof. Dr. Werner Doralt bereits im Oktober 1995 publiziert und von anderen Steuerexperten mehrmals in diversen Artikeln veröffentlicht und

auch von Banken als Beratungsleistung angeboten worden. Die Bp wiederhole daher ihre Ansicht, dass alle Schritte im Vorhinein geplant gewesen seien.

In der **Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 6.4.2000** verwies die Bw., unter Bezug auf jene den Einkommensteuerbescheid 1995 betreffenden Schriftstücke, grundsätzlich auf die bereits in den Berufungen erfolgten Ausführungen sowie ergänzend auf die nach dem Bp-Verfahren bei der H.K.Stiftung erhobene Berufung. Ausdrücklich hervorgehoben wurde jedoch, dass die Darstellung der Bp hinsichtlich der mangelnden Autonomie des Stiftungsvorstandes sowie die Interpretation des gewählten Finanzierungsinstrumentariums schlichtweg unzutreffend seien. Es werde erwähnt, dass dem Stiftungsvorstand als drittes Mitglied Mag.F.W. angehöre. Die Beteiligungsveräußerung habe eines einstimmigen Beschlusses des Stiftungsvorstandes bedurft und Mag.F.W. stehe in keinem Naheverhältnis zu den an der Veräußerung beteiligten Personen. Hinsichtlich der Beurteilung der Finanzierung des Beteiligungsankaufes läge eine grundsätzliche Fehlinterpretation der Bp vor. Hätte die Absicht einer „Tarnung“ bestanden, hätte man sich eine Vielzahl der vorhergehenden Beratungen und Ausformulierungen ersparen können. Vor allem hätte man mit Sicherheit nicht den Stiftungs- und Abtretungsvorgang so knapp hintereinander geplant. Bei Unterstellung eines „Durchschleusevorganges“ müsse man zumindest die Finanzierung und Finanzierbarkeit des Beteiligungserwerbes als außersteuerlichen Grund für die eingeschlagene Vorgangsweise würdigen. Eine Finanzierung durch E.K. wäre keinesfalls in Betracht gekommen, sondern erst die Einbeziehung der Stiftung habe dieses Unterfangen ermöglicht. Für die langwierigen und umfangreichen Vorbereitungsmaßnahmen für eine dauerhafte Beteiligung der H.K.Stiftung an der Bw. habe ausreichend Zeit zwischen Juli und November 1995 zur Verfügung gestanden. Lediglich die Entscheidung, diese Situation wieder zu ändern, sei kurzfristig zu bewältigen gewesen. Sämtliche belegbaren Schritte bis zur Endfassung der zweiten Zusatzurkunde seien Zeugnis für die ursprüngliche Absicht der dauerhaften Beteiligung. Es sei durch nichts zu erklären, warum die bedeutenden Anstrengungen für derart komplex gestaltete Urkunden angestellt worden wären. Die unterstellte Absicht hätte wesentlich einfacher verfolgt werden können. Offensichtlich ziehe die Bp die Schlüsse aus der Annahme, dass eine „steuerschonende Verschmelzung“ erst durch die Stiftung aller Anteile möglich gewesen sei. Dieser Behauptung sei fachlich zu widersprechen (siehe z.B. Schwarzingers Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden 2. Auflage, Bd. 1, S. 160 ff). Die damals noch mögliche Firmenwertabschreibung als auch die Absetzbarkeit der Finanzierungskosten sei in keiner Weise an die Beteiligung oder Zwischenschaltung einer Stiftung gebunden. Aus dem Zeitpunkt der Veröffentlichung eines allgemeinen Fachartikels den Schluss abzuleiten, dass die danach in der Realität angetroffenen Situationen diesem einen Gedanken folgen

müssten, mache deutlich in welchem Ausmaß nicht der tatsächliche Sachverhalt maßgeblich gewesen sei, sondern eine vorgefasste Einstellung.

Im weiteren Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. zum Nachweis ihrer Angaben mit **Vorhalt vom 14. Februar 2004** um Vorlage diverser seitens der Bw. mehrmals konkret genannter Unterlagen und Dokumente ersucht. Es handelte sich dabei um folgende Schriftstücke:

- grundlegender Beschluss vom 17.1.1995 über die Unternehmens- und Immobilienstiftung in Form eines einmaligen und einheitlichen Stiftungsvorganges (Besprechung zwischen E.K. , Ing.H.K. , M.L., dem steuerlichen Vertreter und Dr.E.)
- erster konkreter Entwurf der erforderlichen Dokumente vom 9.3.1995
- Entwürfe der Zusatzurkunden (August 1995) betreffend Unternehmensstiftung (nach Durchführung des ersten Stiftungsaktes)
- Erstentwurf der zweiten Zusatzurkunde vom 22.8.1995
- Stellungnahme der Stifter dazu vom 16.10.1995
- Entwurf der Zusatzurkunde vom 24.10.1995
- Fax der Stifter vom 14.11.1995 hinsichtlich der zweiten Zusatzurkunde
- Entwürfe der zweiten Zusatzurkunde vom 15. und 16.11.1995.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2005** wurden sämtliche o. a. Unterlagen vorgelegt. Auf Ersuchen der Bw. wurde dazu mit dem steuerlichen Vertreter der Bw., der auch dem Vorstand der H.K.Stiftung angehört, sowie den weiteren Vorstandsmitgliedern, dem Vorsitzenden Dr.E. und Mag.F.W., am 22. März 2005 eine Besprechung abgehalten. Dabei wurden die Berufungsvorbringen nochmals bekräftigt und unter Hinweis auf die übermittelten Unterlagen dargelegt, dass daraus ersichtlich sei, dass die Stiftungsvorgänge langfristig geplant gewesen seien und immer von einer Unternehmensstiftung auszugehen gewesen sei um die Substanz zu erhalten. Die kurzfristig im Dezember 1995 stattgefundenen Vorgänge seien nur mit der schwierigen familiären Situation zu erklären.

Im Zuge dieser Besprechung wurde weiters das Gutachten über die Ermittlung des Abtretungsentgeltes für die Aktien der Bw. abverlangt.

Dieses wurde am 29. März 2005 übermittelt. Es handelt sich dabei um einen 3-seitigen Aktenvermerk (bezeichnet als Besprechungsunterlage) samt Berechnungsblatt datiert mit 21. Dezember 1995 *„über die Ermittlung eines möglichen Abtretungsentgeltes der Aktien der Bw“*. In diesem Aktenvermerk ist u. a. ausgeführt, dass *„die in der gebotenen Eile möglich gewesen Überlegungen bestimmt nicht ausreichen, um einen genauen Unternehmenswert zu determinieren.“* Dieser Wert sei jedoch näher dem Ergebnis 2) als dem Ergebnis 1) anzusiedeln, d. h. zwischen dem Mittelwert der beiden Verfahren, somit zwischen ATS 67 – 77 Mio, zu veranschlagen. Aus dem Berechnungsblatt ist aufgrund der zwei verschiedenen

angewendeten Verfahren, das Wiener Verfahren bzw. das Übergewinnverfahren, ein Unternehmenswert von rund ATS 50 Mio bzw. rund ATS 75 Mio zu entnehmen.

Die Bp gab zu diesen o. a. Unterlagen nach Einsichtnahme an, dass ihr diese bis auf den letztangeführten Aktenvermerk während der Bp nicht zur Verfügung gestanden seien.

Die seitens der Bw. beantragte Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat wurde am 12. Mai 2005 durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 93 Abs. 1 EStG 1988** sind inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Darunter versteht man u. a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften, egal ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gem. **§ 95 Abs. 1 EStG idF BGBl 818/1993** 22%.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gem. **§ 95 Abs. 2 EStG 1988** der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete, dies ist bei inländischen Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalerträge, haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. **§ 94 Z 2 EStG 1988** hat der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn es sich bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften handelt und die Körperschaft zu mindestens 25% unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Gem. **§ 22 Abs. 1 BAO** kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt – gem. Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle – ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, siehe z. B. eines der jüngsten diesbezüglichen Erkenntnisse vom 9.12.2004, Zl. 2002/14/0074, wird als Missbrauch im Sinne dieser Gesetzesstelle 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 bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Der

Gerichtshof hält in diesem Erkenntnis aber auch seine Ansicht aufrecht, dass Missbrauch dann nicht vorliege, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreite, den das Gesetz selbst vorzeichne und dass grundsätzlich der Steuerpflichtige nicht gehindert sei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde. Er führt dazu aus, dass im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, zu prüfen ist, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Nur bei Anführung beachtlicher außersteuerlicher Gründe für eine (wenn auch ungewöhnliche) Gestaltung ist ein Missbrauch auszuschließen.

Im Zuge der gesetzten behördlichen Prüfungshandlungen bei der Firmengruppe H-W, einer im Familienbesitz befindlichen Unternehmensgruppe, wurde u. a. auch die Bw. einer Bp unterzogen. Im Ergebnis beurteilte die Bp die im Umfeld der Bw. bzw. seitens der Gesellschafter der Bw. gesetzten rechtlichen Schritte im Zusammenhang mit der Widmung von 75,7% bzw. 85,7% der Anteile an der Bw. durch die Gesellschafterin E.K. an die H.K.Stiftung sowie den kurze Zeit später erfolgten Verkauf der Anteile aus der Privatstiftung an die HoldingAG als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iSd § 22 BAO. Die aufgrund des Ausschüttungsbeschlusses der Bw. vom 4.12.1995 der Privatstiftung zugerechnete Ausschüttung iHv ATS 6.033.290,-- wurde folglich durch die Bp so beurteilt, als ob es diese rechtliche Gestaltung nicht gegeben hätte und die Anteile sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach wie vor bei der Gesellschafterin E.K. befunden hätten. Die seitens der Bw. bisher unversteuert belassene Ausschüttung wurde somit nicht als steuerfrei beurteilt und mit 22% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die als Missbrauch beurteilten Gestaltungen führten weiters bei der bei E.K. zeitgleich hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 durchgeführten Bp zum Ergebnis, dass der aus dem Anteilsverkauf resultierende Veräußerungserlös iHv ATS 60.000.000,-- der E.K. zugerechnet und die daraus resultierende Bemessungsgrundlage mit dem Hälftesteuersatz der Einkommensteuer unterzogen wurde. Angemerkt wird, dass die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 zwischenzeitig durch den unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, unter GZ. RV/847-W/02, nach durchgeführter Senatsverhandlung als unbegründet abgewiesen wurde.

Wie in den Entscheidungsgründen zum gegenständlichen Fall ausgeführt, hat die Bw. die Begründung zur gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 erhobenen Berufung auch zur Begründung im gegenständlichen Fall erhoben.

Der gegenständlichen Entscheidung werden als relevanter Sachverhalt u. a. die in den Entscheidungsgründen unter Punkt 1) bis 14) angeführten (Gründungs-)Vorgänge sowie die Inhalte der dazu vorliegenden Urkunden und Unterlagen zugrunde gelegt.

Die chronologische Abfolge der rechtlichen Gestaltungen stellt sich zusammengefasst wie folgt dar:

29.6.1995	Gründung der H.K.Stiftung als Immobilienstiftung durch die Stifter: E.K., Ing.H.K., M.L., E.L. Tätigkeit wird gegenüber der Abgabenbehörde ab 1.7.1995 mit „Vermietung“ angegeben
4.12.1995	- Widmung von 75,7% der Anteile an der Bw. durch E.K. gegenüber Privatstiftung - 2. Zusatzurkunde zur Privatstiftung (Unternehmensstiftung)
4.12.1995	- Ausschüttungsbeschluss der Bw. über ATS 7.970.000,--, (Anteil Privatstiftung ATS 6.033.290,--)
4.12.1995	- Umwandlung der Bw. in eine AG Vorstand: die beiden bisherigen Geschäftsführer der Bw. Ing.H.K., M.L.
13.12.1995	- Nachstiftung des restlichen 10%-Anteils an der Bw. durch E.K. an die Privatstiftung
13.12.1995	- Gründung der HoldingAG
22.12.1995	- Kaufvertrag zwischen Privatstiftung und HoldingAG über 85,7% Anteile zum Preis von ATS 60 Mio (lt. Vertrag Zahlung in 2 Raten) - Ausgabe von Inhaberschuldverschreibungen iHv ATS 60 Mio zur Abdeckung des Kaufpreises
22.12.1995	- Verschmelzung der HoldingAG (als aufnehmende Gesellschaft) mit der Bw. rückwirkend per 31.3.1995 und Namensänderung in H.W.AG
23.12.1996 12.3.1997	Vereinbarung über Rückkauf der Inhaberschuldverschreibung Zahlung an Privatstiftung ATS 60 Mio mittels aufgenommenem Kredit

Aus der dargestellten Vorgehensweise resultieren die folgenden steuerlichen Vorteile bei den involvierten Unternehmen:

- 1) Kein Abzug einer Kapitalertragsteuer seitens der Bw. aus der angeführten Ausschüttung an die Privatstiftung gem. § 94 Z 2 EStG 1988 – Steuerersparnis ATS 1.327.324,--
- 2) Steuerbefreiung des Veräußerungserlöses von ATS 60.000.000,-- bei der H.K.Stiftung, gem. § 5 Z 11 lit d KStG 1988 in der für 1995 geltenden Fassung
- 3) Steuerbefreiung der der Privatstiftung zugeflossenen Zinserträge iHv ATS 3.986.640,-- aus den Inhaberschuldverschreibungen, gem. § 5 Z 11 lit a KStG 1988 (iVm § 93 Abs. 3 EStG 1988) in der für 1995 geltenden Fassung. Zinsen stellen Betriebsaufwand beim begebenden Unternehmen dar.

Diese Steuerbefreiung wurde ab der Veranlagung für 1996 gem. § 13 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 idF BGBl 1996/201 insofern eingeschränkt, als die Steuerfreiheit der Zinserträge nur noch dann gegeben ist, wenn die Forderungswertpapiere bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Da das hier nicht der Fall gewesen war, hätte eine Ausgabe der Wertpapiere nach 1995 zu keinem steuerlichen Vorteil geführt.

4) Abschreibungsmöglichkeit des durch die Verschmelzung entstandenen Firmenwertes, gem. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der für 1995 geltenden Fassung. Der Vorteil daraus: Abschreibung des Firmenwertes bei Erhaltung des vollen Kapitals.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 1996/201 wurde diese Bestimmung insofern abgeändert, als die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ermittelten Firmenwertes letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden kann.

Im Hinblick auf das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO und der dazu vorliegenden Rechtsprechung ist zu prüfen, ob, wie die Bw. vorbringt, für die festgestellte Vorgangsweise allein außersteuerliche Gründe maßgeblich waren oder ob es sich um eine Gestaltung handelt, die lediglich darauf abzielt Steuervorteile zu erlangen.

In der Folge ist zu beurteilen, ob die gegenständliche im Dezember 1995 an die H.K.Stiftung durchgeführte offene Ausschüttung in Höhe von ATS 6.033.290,-- als steuerbefreit iSd § 94 Z 2 EStG 1998 zu betrachten ist oder ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Zurechnung an die natürliche Person E.K. zu erfolgen hat.

Wie die Bw. in ihrer Argumentation vorbringt, war es der Wille der Gesellschafterin, E.K., mit der Stiftung ihrer Anteile an der Bw. und der Stiftung der Immobilien das vorhandene Vermögen bzw. Unternehmen abzusichern und über Generationen hinweg zu bewahren. Von Beginn an habe die Absicht bestanden sowohl das Vermögen und die Immobilien als auch die Unternehmensbeteiligung in die zu gründende Stiftung einzubringen. Die langen bereits im Jänner 1995 begonnenen Vorbereitungshandlungen zur Stiftungsgründung, die vorerst in einer reinen Immobilienstiftung ohne Stiftung der Beteiligung endeten, begründet die Bw. mit familiären Differenzen und Schwierigkeiten. Die Errichtung der H.K.Stiftung sowie die Ausfertigung der Zusatzurkunde u. a. zur Ausstattung der Stiftung mit dem zur Erreichung des Stiftungszweckes erforderlichen Vermögen erfolgte mit Urkunden vom 29. Juni 1995. Damit widmeten die Stifter, E.K., E.L., M.L. und Ing.H.K. Vermögenswerte in Form von Immobilien und Barvermögen (Wertpapiere und Bargeld).

Die Argumente und Ausführungen der Bw. in der Berufungsbegründung, dass es bezüglich der Widmung der Unternehmensanteile familiäre Differenzen zu überwinden gab und man daher

vorerst von dieser Widmung Abstand nahm, erscheinen nicht unglaublich. Aus den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Entwürfen der Urkunden sowie Aktenvermerken und Besprechungsnotizen aus dem Zeitraum Jänner bis November 1995 ist zu ersehen, dass jene Teile, die die Unternehmensanteile betrafen mehrmals gestrichen, überarbeitet und abgeändert worden sind, dies könnte ihre Ursache in den genannten familiären Differenzen gehabt haben. Den Unterlagen (s. Konferenzbericht vom 17.1.1995) ist aber auch zu entnehmen, dass ein Plan darin bestanden hat, die Unternehmensanteile der E.K. iHv 75,7% in die Stiftung einzubringen; ein Jahr später die Anteile der beiden weiteren Gesellschafter, also insgesamt 14,3%, und weitere 5 Jahre später auch die noch bei E.K. verbliebenen 10% der Anteile zum angemessenen Preis an die Stiftung zu verkaufen. Damit wären 100% der Anteile an der Bw. in die Stiftung gelangt. Diese Abfolge würde die Angaben der Bw. hinsichtlich des Stifterwillens, mittels der Stiftung das Vermögen und das Unternehmen über Generationen hinaus bewahren zu wollen, untermauern. Was jedoch nicht aus den Vorbereitungshandlungen und den zugehörigen, die „Unternehmensstiftung“ betreffenden Unterlagen, abzuleiten ist, sind die Angaben der Bw., dass die im Dezember 1995 tatsächlich gewählte Vorgehensweise ihre Begründung lediglich in familiären Differenzen findet. Festgehalten wird, dass für die Annahme eines Missbrauches weder die genannten Vorbereitungshandlungen noch die ursprüngliche Stiftungsgründung im Juni 1995 als maßgeblich anzusehen sind. Vielmehr sind die Gestaltungen im Dezember 1995 zu beurteilen.

Die im Dezember 1995 gesetzten Schritte stehen im Widerspruch zum in den beiden Zusatzurkunden angeführten Stifterwillen. Auch wenn die gewählten Schritte grundsätzlich auf ordnungsgemäßen zivilrechtlichen Urkunden beruhen, gestalten sie sich doch als ungewöhnlich und unangemessen und erscheinen nur in Verbindung mit den lukrierten Steuervorteilen verständlich. Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung ausführt, erfüllt im allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 BAO verbunden wird, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen.

Eine derartige Kette von Rechtsschritten ist auch im Fall der Bw. festzustellen.

Am 4. Dezember 1995 erfolgt die Widmung der 75,7%-Anteile an die Stiftung und die zweite Zusatzurkunde zur Stiftung wird unterzeichnet. Am gleichem Tag erfolgt der Gesellschafterbeschluss über die Ausschüttung an die nunmehrigen Gesellschafter der Bw. (d. h. u. a. an die Privatstiftung, anstelle der bisherigen Eigentümerin der Anteile, der natürlichen Person E.K.) sowie die Umwandlung der Bw. in eine AG. Am 13.12.1995 wird mit der Begründung, einen neuen Geschäftszweig bearbeiten zu wollen, die HoldingAG gegründet. An dieser sind Ing.H.K. und M.L. mit Anteilen zu je 50% beteiligt. Am selben Tag stiftet E.K. die in ihrem Eigentum verbliebenen 10% Anteile an der Bw. der Privatstiftung. Diese Nachstiftung wird mit der Willensänderung der Stifterin aufgrund familiärer Differenzen zwischen E.K. und

ihrer Tochter E.L. begründet. Am 15.12.1995 teilen die Gesellschafter der Bw. Ing.H.K. und M.L. dem Stiftungsvorstand mit, dass sie die nunmehr der Stiftung gewidmeten 85,7% Anteile an der Bw. herauskaufen möchten und beauftragten den Vorstand Dr.E. mit der Vorbereitung der erforderlichen Urkunden sowie am 18.12.1995 den steuerlichen Vertreter mit der Erstellung eines Gutachtens bezüglich des Wertes der Beteiligung. Als Begründung für den Anteilskauf wird in der Berufung vorgebracht, dass die beiden Gesellschafter bisher das Unternehmen eigenständig geführt hatten und diese Eigenständigkeit aus ihrer Sicht durch die Position der Privatstiftung nicht mehr gegeben war. Mit ihrer Beteiligung von 14,3% gegenüber den 85,7% der Stiftung könnten sie nur mehr geringfügig auf die Willensbildung eingreifen, die Mutter, E.K., war als Gesellschafterin weggefallen, somit sahen sie sich nahezu entmachtet.

Diese Begründung wird für den in der Folge tatsächlich durchgeführten Anteilskauf nicht als schlüssig beurteilt. Aus den vorliegenden Unterlagen und den Argumenten der Bw. geht hervor, dass von Beginn der Überlegungen hinsichtlich einer Stiftungsgründung, also von Jänner 1995 an, offensichtlich und klar gewesen war, dass der Anteil der beiden Gesellschafter an der Bw. insgesamt 14,3% betragen hat und weiterhin betragen würde. Es erscheint nicht glaubhaft, dass den beiden bisher für das Unternehmen verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführern nicht bewußt war, auch im Hinblick auf ihre kaufmännische Erfahrung, wie sich durch die Widmung der Anteile die Verantwortungs- und Entscheidungsbereiche verändern würden. In einem Zeitraum von 3 Tagen wurde dann durch den steuerlichen Vertreter eine Berechnung erstellt, bei dem der Wert der Beteiligung mit ATS 67 – 77 Mio beziffert wurde. In den zugehörigen Ausführungen gibt der steuerliche Vertreter an, dass „die in der Eile durchgeführten Berechnungen, nicht ausreichend seien um einen genauen Unternehmenswert zu determinieren“. Die Berechnung diene in der Folge als Basis für die weiteren Verhandlungen. Der Kaufpreis wurde am 22.12.1995 mit ATS 60 Mio vertraglich festgelegt. Die im Vertrag vereinbarte Zahlungsform (2 Raten - 30.6. und 31.12.1996) kam nicht zum Tragen, da die Abdeckung des Kaufpreises durch die Ausgabe von Inhaberschuldverschreibungen zugunsten der Privatstiftung erfolgte.

Die gesamte Gestaltung im Zusammenhang mit dem Kauf der Anteile, insbesondere die nur ungenaue Kaufpreisermittlung und die nicht vertragskonforme Zahlungsabwicklung widersprechen jeglicher im Wirtschaftsleben üblichen Vorgangsweise. Kein Unternehmer würde sein Unternehmen ohne fundiertes Gutachten über die Ermittlung eines marktgerechten Preises sowie entsprechende Kaufverhandlungen innerhalb von wenigen Tagen verkaufen.

Eine derartige Vorgehensweise entspricht nicht einer zwischen fremden Dritten üblichen Gestaltungsweise und erscheint nur aufgrund der familiären Naheverhältnisse sowie im

Hinblick auf die erreichten steuerlichen Vorteile verständlich.

Der gewählte Weg stellt sich ohne die erwirkten steuerlichen Vorteile als sinnwidrig dar. Durch den Herauskauf der Anteile wird dem immer wieder als Argument angeführten Stifterwillen, die Erhaltung des Vermögens und des Unternehmens, nicht genüge getan. Das Unternehmen befindet sich sozusagen nunmehr am „freien“ Markt und kann jederzeit zerschlagen werden.

Die nur ungenaue Kaufpreisermittlung steht auch in Widerspruch zur Stiftungsurkunde, da darin festgelegt ist, dass die Substanz des im Rechnungskreis „Unternehmensbeteiligung“ verwalteten Vermögens nicht geschmälert werden darf. Des weiteren ist in der Stiftungsurkunde festgehalten, dass Verkäufe nur aus wichtigen Gründen, wie z. B. wenn die Erträge der Stiftung zur Deckung der Kosten nicht ausreichen etc., vorgenommen werden sollen. Dieser Aspekt bleibt im gegebenen Fall durch die Beteiligten völlig unberücksichtigt und es erfolgt der Anteilsverkauf innerhalb von nicht einmal 3 Wochen nach der eigentlichen Widmung.

Das Argument der Bw., dass ein direkter Verkauf der in Rede stehenden Anteile von E.K. an die beiden Gesellschafter nicht finanzierbar gewesen sei, wird nicht näher begründet. Seitens der Bw. wird nicht schlüssig dargelegt, warum eine Kreditfinanzierung des Kaufpreises, wie sie beim Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen im März 1997 stattgefunden hat, nicht schon Ende 1995 möglich gewesen wäre. Gegen das Argument der Bw. spricht auch, dass im geschlossenen Kaufvertrag vom 22.12.1995 eine Ratenzahlung vereinbart worden ist und daher davon auszugehen ist, dass es zu diesem Zeitpunkt konkrete Überlegungen hinsichtlich der Finanzierung der Raten gegeben haben muss.

Ein weiterer Aspekt, der im Zusammenhang mit dieser speziellen Gestaltung nicht außer Acht gelassen werden kann, ist die Tatsache, dass es sich hier um ein „Steuersparmodell“ handelt, welches im Jahr 1995 von Univ.Prov. Dr. Werner Doralt (s. ÖStZ 1995, 393 „Die Privatstiftung – gewollte und ungewollte Steuervorteile“) und anderen Steuerexperten (z. B. Roland Rief – Firmenwertabschreibung; Privatstiftung; Sparpaket in ecolex 1995, 920) mehrmals in diversen Artikeln publiziert wurde. Banken haben dieses Modell auch als Beratungsleistung angeboten. Es erscheint denkmöglich, dass Hinweise in den Artikeln, dass diese steuerschonenden Gestaltungen insofern seitens der Gesetzgebung bekämpft werden sollen, als durch die Steuerreform ab 1996 z. B. die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung abgeschafft werden soll sowie privat begebene Teilschuldverschreibungen aus der Steuerbefreiung des § 5 Z 11 lit a KStG ausgenommen werden sollen, Einfluß auf die „hektischen“ Vorgänge im Dezember 1995 im Zusammenhang mit der Gestaltung in der Firmengruppe gehabt haben.

Zusammenfassend wird festgestellt: Die gewählte Rechtsgestaltung ergibt nur in Verbindung mit den steuerlichen Vorteilen Sinn. Die Widmung der Anteile an die Privatstiftung, deren folgender Verkauf an eine neu gegründete AG sowie die zeitgleiche Verschmelzung des

Unternehmens mit derselben, stellen die Möglichkeit dar die Beteiligung an die bei der Bw. bisher als Gesellschafter-Geschäftsführer tätigen Kinder der E.K. steuerschonend zu verkaufen. Der korrespondierende Veräußerungserlös verbleibt gleichzeitig beim Veräußerer, der Privatstiftung, unversteuert.

Aus den Argumenten der Bw. sind keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung abzuleiten um Missbrauch iSd § 22 BAO auszuschließen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sämtliche Gestaltungsschritte jedenfalls noch vor Ende 1995 erfolgen mussten um die angeführten steuerlichen Vorteile auch tatsächlich zu erreichen, da einige Gestaltungen nach Ende 1995 nicht mehr den gewünschten Effekt erzielt hätten.

Es ist daher bei der gewählten Gestaltung von der Gegebenheit des Missbrauchs iSd § 22 BAO auszugehen. Die Abgaben sind folglich so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Da E.K. wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile geblieben ist, ist die am 4.12.1995 beschlossene offene Ausschüttung von ATS 6.033.290,-- dieser zuzurechnen und gem. § 95 Abs. 1 EStG idF BGBl 818/1993 mit 22% der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Die Entscheidung war somit spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 23. Juni 2005