

Vorliegen einer gemischten Schenkung bei einem Geschäft zwischen einer Privatstiftung und deren Stifter; verdeckte Ausschüttungen an eine Privatstiftung mit gleichzeitiger verdeckter Zuwendung der Privatstiftung an die Begünstigten, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

- 1. Übersteigt der Ertragswert der Anteile an einer GmbH erheblich den vereinbarten Kaufpreis und hat die Privatstiftung zudem den Anspruch auf die bis zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung thesaurierten Gewinne erworben, ist von einem eklatanten Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Unternehmenswert auszugehen und das Vorliegen einer gemischten Schenkung zu bejahen.** § 8 Abs 2 KStG 1988; §§ 93, 95 EStG 1988 UFS 12.8.2005, RV/3346-W/02
- 2. Die Annahme einer gemischten Schenkung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits dann gerechtfertigt, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um etwa 25 % unterschreitet oder überschreitet (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008; VwGH 12.7.1990, 89/16/0088 ua). Bei der Annahme einer gemischten Schenkung stellen die an die Stifterin bezahlten ATS 500.000,- eine Zuwendung dar, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.**

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine Privatstiftung nach österreichischem Recht die 1998 von der Stifterin Eva A errichtet wurde. Stiftungszweck ist die Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens sicherzustellen und die Begünstigten aus den Erträgen des Stiftungsvermögens zu fördern.

Von Juni bis November 2000 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden Feststellungen wie folgt getroffen:

Die Stifterin Eva A habe im Dezember 1998 die Anteile an der X GmbH zum Nominale von S 500.000,00 an die Bw. verkauft. Der Kaufpreis sei am 15.1.1999 an Eva A überwiesen worden. Der Wert der Anteile an der X GmbH sei von der Betriebsprüfung mit einem Vielfachen des Nominales festgestellt worden. Im Hinblick auf das Missverhältnisses zwischen dem Wert der Anteile und dem Kaufpreis sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer gemischten Schenkung der Anteile auszugehen und es seien die von der Stiftung gezahlten S 500.000,00 der Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 (1) Z 7 EStG 1988 zu unterwerfen.

Am 30.9.1999 seien im Rahmen einer offenen Ausschüttung S 3.800.000,00 an die Bw. ausbezahlt worden. Der ausgeschüttete Betrag von S 3.800.000,00 sei auf ein Sparbuch der Bw. einbezahlt worden. Von diesem Sparbuch seien am 20.10.1999 S 500.000,00 und am 15.5.2000 S 1.300.000,00 behoben und dem Begünstigten Harald A als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Die Darlehen hätten im Juni bzw. Juli 2000 zurückgezahlt werden sollen. Der Zinssatz habe 5% betragen. Mangels Rückzahlung der Darlehen zum vereinbarten Zeitpunkt sei von einer Zuwendung der Bw. an Harald A in Höhe der gewährten Darlehen und der auf diese Darlehen entfallenden Zinsen im Jahr 2000 auszugehen.

Im Jahr 1999 habe die X GmbH das Privathaus der Stifterin Eva A um S 254.074,00 fertig gestellt und Bewirtungsspesen der Begünstigten Harald A und Michael B von S 196.824,00 getragen. Zudem seien von Harald A und Michael B S 1.980.580,00 in bar aus der X GmbH entnommen worden. Die Barentnahmen seien bei der X GmbH als Forderung an die Bw. verbucht worden, wohingegen die Bw. keine diesbezüglichen Verbindlichkeiten gebucht habe. Die von der X GmbH getragenen Aufwendungen und Barentnahmen seien laut Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Bw. und in weiterer Folge als Zuwendungen der Bw. an Eva A, Harald A und Michael B anzusehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, setzte die auf die verdeckten Zuwendungen entfallende Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1.1.1999 bis 31.12.2000 mit S 1.606.999,00 fest und erließ gegenüber der Bw. einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die festgesetzte Kapitalertragsteuer.

Mit Schriftsatz vom 30.5.2001 wurde von der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 3.5.2001 des Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass die Betriebsprüfung bei der Ermittlung des Ertragswertes der Geschäftsanteile an der X GmbH von jenen Ziffern ausgegangen sei, die im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der X GmbH festgestellt worden seien. Diese Ziffern würden nicht auf rechtskräftigen Bescheiden beruhen und den wirtschaftlichen Tatsachen nicht entsprechen. Zudem sei die X GmbH eineinhalb Jahre nach dem Verkauf insolvent geworden, weshalb die von der Betriebsprüfung angenommene Werthaltigkeit der Anteile nicht gegeben sei. Es werde beantragt den tatsächlichen Kaufpreis im Ausmaß des Nominales für die Geschäftsanteile anzuerkennen.

Die Auszahlungen im Ausmaß von S 500.000,00 bzw. S 1.300.000,00 an Harald A, den Geschäftsführer der X GmbH, seien nachweisbar als Darlehen an die X GmbH gewährt und auch als solche verwendet worden. Die entsprechenden Unterlagen, betreffend die Einzahlungen von S 500.000,00 auf das Steuerkonto der X GmbH und die Einzahlung von S 1.300.000,00 auf das Bankkonto der X GmbH seien der Betriebsprüfung nachgewiesen worden. Daher werde beantragt, die von der Betriebsprüfung als verdeckte Zuwen-

dung an Harald A behandelten S 1.800.000,00 zuzüglich Zinsen als Darlehen an die X GmbH zu betrachten und den Bescheid entsprechend zu berichtigen.

Bezüglich der verdeckten Zuwendungen aus der X GmbH sei zwischen dem Aufwand für das Privathaus der Stifterin Eva A und den Bewirtungsspesen bzw. Barentnahmen zu differenzieren.

Hinsichtlich der Aufwendungen für das Privathaus der Stifterin Eva A werde auf die seinerzeitige Selbstanzeige verwiesen. Eva A habe diesen Mangel selbst zur Anzeige gebracht.

Bei den Bewirtungsspesen und den Barentnahmen würde es sich hingegen zur Gänze um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der X GmbH handeln. Zudem seien die von der Betriebsprüfung festgestellten Barentnahmen von S 1.980.580,00 unrichtig, zumal im Geschäftsjahr 1999 insgesamt nur S 1.250.000,00 in bar entnommen worden seien.

Der Unterstellung der Betriebsprüfung, dass die gegenständlichen Zuwendungen durch die Stiftung durchgeleitet worden seien, werde entgegengehalten, dass für den Zufluss an die Endbegünstigten keinerlei Beweise vorliegen. Der Vorstand der Privatstiftung habe keinerlei Tatbestände gesetzt um den Endbegünstigten einen Vorteil zu gewähren. Demnach sei ein konstitutives Tatbestandselement einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gegeben.

Unabhängig von der Befreiungsbestimmung des § 94 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im Bezug auf Konzernbeziehungen sei eine Vorteilsgewährung aus dem Vermögen der Stiftung nicht erfolgt. Die in bar entnommenen Beträge seien an nicht genannte Dritte bezahlt worden. Aus dem Umstand, dass diese Zahlungen auf einem Verrechnungskonto verbucht worden seien, könne nicht einfach geschlossen werden, dass es sich um Zuwendungen an die Begünstigten der Privatstiftung handle.

Wohl stehe die Erlassung eines Haftungsbescheides bei der Privatstiftung im Ermessen der Finanzbehörde, doch erscheine es unzumutbar, dass dem Rechtsträger der Privatstiftung eine Abzugsverpflichtung im Haftungswege auferlegt werde, obwohl vertretungsbefugte Organe von der Existenz eines abzugsbegründenden Tatbestandes gar nichts gewusst haben. Noch dazu über einen Geldbetrag der nie bei der Stiftung abgeflossen sei und die Organe der Stiftung gar nicht die Möglichkeit gehabt hätten ihrer Abzugsverpflichtung nachzukommen. Die den Feststellungen zugrunde liegenden Jahresabschlüsse seien durch das eingeleitete Insolvenzverfahren nicht mehr fertig gestellt und dem Stiftungsvorstand nicht mehr zur Kenntnis gebracht worden. Es erscheine demnach vollkommen unmöglich eine Abzugsverpflichtung statuieren zu wollen.

Im Hinblick auf das Besteuerungsprinzip von Treu und Glauben das nicht einseitig zu Lasten des Abgabepflichtigen ausgelegt werden dürfe, werde beantragt, die gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide, ersatzlos aufzuheben.

Mit Schriftsatz vom 9.8.2001 hat die Betriebsprüfung zur Berufung vom 30.5.2001 wie folgt Stellung genommen:

Die Stifterin Eva A habe die Anteile an der X GmbH am 28.12.1998 zum Nominalwert von S 500.000,00 an die Bw. verkauft. Diesen Betrag habe die Bw. am 15.1.1999 an Eva A überwiesen. Der von der Betriebsprüfung ermittelte Ertragswert der Anteile sei zum naheliegendsten Stichtag 1.1.1999 errechnet worden und habe ein Vielfaches des Nominalwertes betragen. Die der Ertragswertberechnung zugrunde gelegten Gewinne der X GmbH seien um Fehlbuchungen und verdeckte Ausschüttungen bereinigt worden. Das habe den wirtschaftlichen Tatsachen weit mehr entsprochen, als die von dieser Gesellschaft erklärten Gewinne. Die anlässlich einer Betriebsprüfung bei der X GmbH festgestellten verdeckten Ausschüttungen hätten in den Jahren 1997 und 1998 S 4.788.450,00 bzw. S 8.454.659,00 betragen. Von diesen Beträgen seien S 2.118.866,52 auf den privaten Hausbau von Eva A entfallen, was im Rahmen der Berufung gegen die Abgabenbescheide der X GmbH nicht bestritten werde. Dass die X GmbH derart hohe verdeckte Ausschüttungen unbeschadet verkraftet habe, mache offenkundig, dass der Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Verkaufes weit über dem Nominalwert gelegen sei. Erst nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der X GmbH, die ein Mehrergebnis in Millionenhöhe erbracht habe, habe die X GmbH Konkurs angemeldet. Die Konkursanmeldung sei offenkundig nicht deswegen erfolgt, weil der laufende Geschäftserfolg nachgelassen habe. Am 28.12.1998 sei der Konkurs der Gesellschaft nicht absehbar gewesen.

Bezüglich der Abhebungen vom Sparbuch der Bw. würden eine beglaubigte Kopie des besagten Sparbuches, ein Einzahlungsbeleg vom 20.10.1999 betreffend die Einzahlung von S 500.000,00 auf das Abgabekonto der X GmbH, ein Kontoauszug betreffend eine am 16.5.2000 getätigte Bareinzahlung von S 1.300.000,00 auf ein Bankkonto der X GmbH und zwei Aktenvermerke über die beiden Überbrückungsdarlehen vom 20.10.1999 (S 500.000,00) bzw. 16.5.2000 (S 1.300.000,00) vorliegen. Den Aktenvermerken sei kein eindeutiger Hinweis darauf zu entnehmen, dass die vom Sparbuch der Bw. behobenen Beträge der X GmbH als Darlehen zur Verfügung gestellt worden seien. Sollte das Finanzamt dies jedoch aufgrund der sowohl zeitlichen als auch betraglichen Übereinstimmung der Auszahlung vom Sparbuch und der Einzahlung auf das Abgaben- bzw. Bankkonto der X GmbH als ausreichend nachgewiesen erachten, so wäre dem Berufungsbegehren in diesem Punkt stattzugeben. Die verdeckte Zuwendung von S 1.890.000,00 an Harald A im Jahr 2000 wäre gegebenenfalls zu streichen und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von S 629.937,00 gutzuschreiben.

Bezüglich der Bewirtungsspesen und Barentnahmen seien im Rahmen einer bei der X GmbH für das Jahr 1999 durchgeführten Umsatzsteueronderprüfung Vorteilszuwendungen in Höhe von insgesamt S 2.366.549,95 an die Begünstigten der Bw. festgestellt worden:

Die X GmbH habe in den Jahren 1998 und 1999 das private Wohnhaus der Stifterin Eva A errichtet. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Rechnungen habe die X GmbH aufwandswirksam verbucht. Die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer sei

von der X GmbH als Vorsteuer geltend gemacht worden. Der Aufwand für das private Wohnhaus von Eva A, welche bis Ende 1998 Gesellschafterin der X GmbH und danach Begünstigte der Bw. gewesen sei, stelle zur Gänze eine verdeckte Zuwendungen dar.

Die X GmbH habe ein die Bw. betreffendes Verrechnungskonto geführt. Auf dem Verrechnungskonto seien Entnahmen aus der Kassa der X GmbH bzw. die Differenzen zwischen den Abhebungen vom Bankkonto der X GmbH und den Einlagen in die Kassa dieser Gesellschaft gebucht worden. Durch die Buchungen auf dem Verrechnungskonto habe sich eine Forderungen der X GmbH gegenüber der Bw. ergeben, die bei der Bw nicht als Verbindlichkeit passiviert worden sei. Die Entnahmen aus der Kassa der X GmbH und die Behebung vom Bankkonto dieser Gesellschaft seien ausschließlich dem Geschäftsführer der X GmbH Harald A bzw. dem Buchhalter dieser Gesellschaft Michael B möglich gewesen. Nur diese hätten über eine Zeichnungsberechtigung für das Bankkonto und die Kassa der X GmbH verfügt. Dies gehe auch aus einer Niederschrift über die Einvernahme von Harald A durch die Prüfungsabteilung Strafsachen vom 25.7.2000 zweifelsfrei hervor. Anlässlich dieser Einvernahme habe Harald A außerdem angegeben, dass auch private Ausgaben wie zum Beispiel die Einrichtung des Wohnhauses seiner Gattin und Urlaubsreisen - für welche im Zuge von Hausdurchsuchungen zahlreiche Belege vorgefunden worden seien - aus Entnahmen bei der X GmbH bestritten worden seien. Diese Ausgaben seien nachweislich nicht vom Bankkonto des Harald A bzw. vom Bankkonto seiner Gattin bezahlt worden. Harald A und Michael B seien Begünstigte der Bw. gewesen. Der auf dem Verrechnungskonto der X GmbH ausgewiesene Forderungssaldo gegenüber der Bw. sei zur Gänze als verdeckte Zuwendung behandelt worden, da keinerlei Rückzahlungsvereinbarungen bzw. Darlehensverträge vorliegen würden und keine Rückzahlungen getätigt worden seien.

Bei der X GmbH sei weiters das Konto Wareneinkauf 0% geführt worden. Die betriebliche Veranlassung der auf diesem Konto verbuchten Aufwendungen sei nicht nachgewiesen worden. Auch die Empfänger der auf diesem Konto verbuchten Beträge seien nicht bekannt gegeben worden. Die Zahlungen seien ausschließlich durch von Harald A unterzeichnete Eigenbelege dokumentiert. Demnach sei nur der Zufluss dieser Beträge an Harald A dokumentiert. Dieser Sachverhalt stelle eine verdeckte Zuwendung dar.

Betreffend die Bewirtungsaufwendungen sei auszuführen, dass gemäß den vorliegenden Restaurantrechnungen fast ausschließlich Harald A und Michael B bewirtet worden seien. Auf den Restaurantrechnungen seien keine Kunden vermerkt. Die Rechnungen seien bei der X GmbH aufwandswirksam verbucht worden. Die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer sei von der X GmbH als Vorsteuer geltend gemacht worden. Der Bewirtungsaufwand sei ausschließlich im Interesse der Begünstigten Helmut A und Michael B angefallen und stelle zur Gänze eine verdeckte Zuwendung dar.

Die Bw. sei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zu 100% an der X GmbH beteiligt gewesen. Zweck der Bw. sei das Stiftungsvermögen zugunsten ihres Begünstigtenkreises zu verwalten. Die für die X GmbH handelnden Personen seien im gegenständlichen Fall mit den Begünstigten der Bw. ident. Der Vorstand der Bw. habe im Rahmen seiner Vermögensverwaltungstätigkeit die Aufgabe, die Vorgänge in der X GmbH zu überwachen. Insbesondere etwaige Vermögensabflüsse durch Entnahmen, wie im gegenständlichen Fall. Dies könne schon allein deshalb nicht unmöglich gewesen sein, da ein Mitglied des Vorstandes mit der laufenden Buchführung der X GmbH und auch der Bw. betraut gewesen sei. Der Vorstand der Stiftung habe geduldet, dass die oben angeführten Vermögensvorteile direkt aus der X GmbH an die Begünstigten gewährt worden seien und sei seiner Verpflichtung zum Abzug der Kapitalertragsteuer, für den er hafte, nicht nachgekommen. Dass der Vorstand also nicht gewusst habe und keine Möglichkeit gehabt habe, seiner Abzugsverpflichtung nachzukommen erscheine nicht glaubwürdig.

Von der Bw. wurde am 8.11.2001 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstattet und ausgeführt, dass die Argumentation der Betriebsprüfung, wonach schon allein die verdeckten Gewinnausschüttungen für die Jahre 1997 und 1998 die Werthaltigkeit der Geschäftsanteile an der X GmbH rechtfertigen würden, nicht stichhaltig sei. Dies deswegen, weil die in den Jahren 1997 und 1998 festgestellten verdeckten Ausschüttungen, in einer von der X GmbH am 30.10.2000 eingebrachten Berufung bestritten worden seien und bestritten werden. Beim überwiegenden Teil der 1997 und 1998 als verdeckte Ausschüttung behandelten Beträge, handle es sich nicht um Zuwendungen an die Gesellschafter, sondern um Zahlungen an nicht genannte Empfänger bzw. werbeteknische Maßnahmen die den Usancen eines funktionierenden Geschäftsbetriebes entsprechen würden und zudem branchenüblich seien. Der von der Betriebsprüfung ermittelte Wert der Anteile sei demnach unrichtig und um die getätigten Betriebsausgaben zu kürzen.

Die vom Sparbuch der Bw. behobenen Beträge von insgesamt S 1.800.000,00 seien wie bereits dokumentiert in Form von Darlehen zur Liquiditätsstärkung an die X GmbH geflossen.

Gegen die Feststellungen im Zusammenhang mit dem Privathaus von Eva A werde wie bereits in der Berufung vom 30.5.2001 nichts eingewendet.

Was den Zuwachs auf dem bei der X GmbH geführten Verrechnungskonto der Bw. betreffe, werde den Feststellungen der Betriebsprüfung nochmals entgegen gehalten, dass auf diesem Konto mangels Belegnachweis nicht eindeutig definierte Ausgaben gebucht worden seien. Dabei handle es sich um Betriebsausgaben, die an nicht genannte Empfänger getätigt wurden und zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig gewesen seien. Diese Ausgaben hätten beim Jahresabschluss als solche gebucht und allenfalls bei der Körperschaftsteuer außerbilanzmäßig hinzuzurechnet werden müssen.

Was die Aussagen von Harald A anlässlich der Einvernahme durch die Prüfungsabteilung Strafsachen betreffe, so sei der Tatbestand des Hausbaues immer außer Frage gestanden und auch zur Anzeige gebracht worden. Was die übrigen Ausgaben betreffe, so sei eine Trennung nach den einzelnen Wirtschaftsjahren nicht erfolgt und auch nicht definiert worden, was von welchem Geld beglichen

worden sei. Umso mehr als Harald A und Eva A von der X GmbH Gehaltszahlungen in maßgeblichem Umfang erhalten hätten. Das Gehalt sei teilweise auch in bar ausbezahlt worden.

Nachdem eine Darlehensvereinbarung nur hinsichtlich der vorerst angesprochenen Sparsbuchzahlungen an die X GmbH gegeben war, nicht jedoch aus dem laufenden Geschäftsbetrieb, sei eine dem Fremdvergleich standhaltende Darlehensvereinbarung nicht notwendig gewesen.

Zu den unterstellten Kassenentnahmen des Harald A werde nochmals auf die branchenübliche Usance, ein Entgelt für Sanitäreinrichtungen auf jenen Baustellen zu entrichten, wo die X GmbH über keine Baustelleneinrichtung verfügt habe verwiesen. Es werde beantragt, diese Aufwendungen als Betriebsausgabe anzuerkennen. Hinsichtlich der Bewertungskosten werde die Hinzurechnung von 50% dieser Aufwendungen bei der Körperschaftsteuer beantragt. Eine Zuwendung an die Letztbegünstigten sei jedoch in beiden Punkten nicht erfolgt und auch nicht nachgewiesen.

Zum Tatbestand der verdeckten Zuwendungen durch die Bw. wurde ausgeführt, dass die operative Verwaltung und Geschäftsführung der X GmbH schon aufgrund der Größe dieser Gesellschaft nicht vom Stiftungsvorstand habe wahrgenommen werden können. Hinsichtlich der laufend verbuchten Geschäftsfälle sei lediglich zu bemängeln, dass solche Zuwendungen die an nicht genannte Dritte getätigt worden seien, fälschlicherweise auf dem Gesellschafterverrechnungskonto verbucht worden seien. Diese Geschäftsfälle wären als Aufwand zu verbuchen und in der weiterer Folge der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen gewesen. Undefinierte Vermögenszuflüsse oder Zuwendungen hätten demnach nicht stattgefunden, die Verpflichtung zum Abzug von Kapitalertragsteuer sei demnach auch nicht gegeben gewesen. Eine Zuwendung an die Letztbegünstigten sei weder nachweisbar noch nachvollziehbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird (§ 8 Abs. 2 KStG 1988).

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (§ 93 Abs. 1 EStG 1988).

Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt: ... Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 2 EStG 1988).

Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) ist der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet (§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988).

- Kaufpreis für die Anteile an der X GmbH

Gemäß den vorliegenden Unterlagen hat die Stifterin Eva A im Dezember 1998 die Anteile an der X GmbH zum Nominale von S 500.000,00 an die Bw. verkauft und im Jänner 1999 den vereinbarten Kaufpreis erhalten. Die Betriebsprüfung hat den Ertragswert der Anteile mit S 2.908,00 für S 100,00 des Nominalkapitals ermittelt. Aufgrund der bestehenden Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem Ertragswert der Anteile ist die Betriebsprüfung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom Vorliegen einer gemischten Schenkung der Anteile ausgegangen und hat die der Stifterin Eva A bezahlten S 500.000,00 der Zuwendungsbesteuerung unterzogen.

Die Bw. hat dazu im wesentlichen vorgebracht, dass der Ertragswertberechnung Ziffern zugrunde gelegt wurden, die auf nicht rechtskräftigen Abgabenbescheiden der X GmbH für die Jahre 1997 und 1998 beruhen. Diesem nicht näher konkretisierten Einwand kam bei Einbringung der Berufung eine gewisse Berechtigung zu, zumal die X GmbH gegen die Feststellungen die im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung bei dieser Gesellschaft getroffen wurden das Rechtsmittel der Berufung eingebracht hat. Zwischenzeitig wurden aber die Berufungen der X GmbH gegen die Abgabenbescheide der Jahre 1997 und 1998 als verspätet zurückgewiesen (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer) bzw. als unbegründet abgewiesen (Kapitalertragsteuer), weshalb diesem Einwand letztlich keine Bedeutung mehr zukommt. Der Ertragswertberechnung der Betriebsprüfung liegen nunmehr Ziffern zugrunde die auf rechtskräftigen Abgabenbescheiden der X GmbH beruhen. Durch die Ertragswertberechnung wird ein ganz erhebliche Missverhältnis zwischen dem tatsächlichen Wert der Anteile und dem vereinbarten Kaufpreis manifestiert, welches die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung jedenfalls rechtfertigt.

Im übrigen wird angemerkt, dass die X GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 6.11.1996 gegründet wurde und gemäß den beim Finanzamt eingereichten Jahresabschlüssen und Abgabenerklärungen im Jahr 1996 einen Verlust von S 25.378,36 und in den Jahren 1997 und 1998 Gewinne von S 2.938.083,96 bzw. S 2.745.755,80 erwirtschaftet hat. Der Gewinn des Jahres 1997 wurde auf neue Rechnung vorgetragen. Zum 31.12.1998 wurde ein Bilanzgewinn von S 5.658.461,48 ausgewiesen. Im September 1999 wurde der zum 31.12.1998 bilanzierte Gewinn mit einem Teilbetrag von S 3.800.000,00 an die Bw. ausgeschüttet. Mit dem im Abtretungsver-

trag festgesetzten „Kaufpreis“ von S 500.000,00 wurden demnach auch die von der X GmbH in den Jahren 1997 und 1998 realisierten Gewinne abgegolten, was bei der Festsetzung des Kaufpreises ebenfalls zu berücksichtigen gewesen wäre.

Da der Ertragswert der Anteile an der X GmbH erheblich über dem vereinbarten Kaufpreis von S 500.000,00 gelegen ist und die Bw. zudem den Anspruch auf die bis zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung thesaurierten Gewinne von S 5.658.461,48 erworben hat, ist von einem eklatanten Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Unternehmenswert auszugehen und das Vorliegen einer gemischten Schenkung zu bejahen. Dies schon allein deswegen, weil die Annahme einer gemischten Schenkung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits dann gerechtfertigt ist, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um etwa 25% unterschreitet oder überschreitet (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008; VwGH.12.7.1990, 89/16/0088 u. a.). Bei Annahme einer gemischten Schenkung stellen die an die Stifterin Eva A bezahlten S 500.000,00 eine Zuwendung dar, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

- Darlehen

Betreffend die Darlehen von S 500.000,00 und S 1.300.000,00 liegt im Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung eine Schreiben auf, mit welchem zwei Vorstände der Bw. die Übernahme eines Sparbuches der Bw. mit einer Einlage von S 3.800.000,00 bestätigen. Auf dieser Bestätigung sind die nachstehend angeführten handschriftlichen Vermerke angebracht:

„20.10.99 Sparbuch an Harald A ausgefolgt zur Behebung von S 500.000,00 (FA Rate) - kurzfristiges Überbückerdarlehen - verzinslich mit 5% KK. Rückzahlung 30.6.00“

„Gewährung eines neuerlichen Darlehens von 1,3 Mio. für höchstens 2 Monate Kondition wie oben. Liquiditätsengpass auf Grund unverschuldeten Umsatzeinbruchs am Jahresanfang. Wien 15.5.2000“

Zudem liegen Unterlagen vor laut welchen am 20.10.1999 S 500.000,00 vom Sparbuch der Bw. behoben und auf das Abgabekonto der X GmbH einbezahlt wurden. Anhand vorliegender Unterlagen ist weiters ersichtlich, dass am 16.5.2000 S 1.300.000,00 vom Sparbuch der Bw. behoben und auf ein Bankkonto der X GmbH eingezahlt wurden.

Durch die handschriftlichen Vermerke auf der vorliegende Bestätigung und die sowohl zeitliche als auch betragliche Übereinstimmung der Behebungen vom Sparbuch der Bw. und der Einzahlungen auf das Abgaben- bzw. Bankkonto der X GmbH ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hinreichend dokumentiert, dass der Betrag von S 1.800.000,00 tatsächlich der X GmbH als Darlehen zur Verfügung gestellt wurden. Die an die X GmbH vergebenen Darlehen zuzüglich der auf diese Darlehen entfallenden Zinsen sind allenfalls als verdeckte Einlagen der Bw. in die X GmbH nicht aber als verdeckte Zuwendung an Harald A anzusehen und unterliegen damit auch nicht der Kapitalertragsteuer.

- Verdeckte Zuwendungen aus der X GmbH

Gemäß den diesbezüglich unwidersprochenen Feststellungen hat die X GmbH im Jahr 1999 das Privathaus der Stifterin Eva A fertig gestellt und in diesem Zusammenhang Aufwendungen von S 254.074,00 verbucht. Diese Aufwendungen wurden durch den Betrieb der X GmbH nicht veranlasst und dürfen das Einkommen dieser Gesellschaft nicht beeinflussen. Nutznießer der von der X GmbH getragenen Aufwendungen war die Stifterin Eva A die gleichzeitig Begünstigte der Bw. ist. Die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die Übernahme der Aufwendungen für das Privathaus der Stifterin Eva A durch die X GmbH eine verdeckte Ausschüttung an die Bw. und gleichzeitig eine verdeckte Zuwendungen der Bw. an Eva A darstellt ist sohin durch die Feststellung der Betriebsprüfung gedeckt.

Im Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung befindet sich unter anderem eine Ablichtung des bei der X GmbH geführten "Verrechnungskontos Bw." und eine Ablichtung des bei der X GmbH geführten Kontos "Waren- Materialeinkauf 0%". Die Konten wurden wie folgt bebucht:

| 3750 Verrechnungskonto Bw. | | | | |
|----------------------------|--------------------------------|--------------|------------|--------------|
| Bel. Dat. | Gegenkonto | Soll | Haben | Saldo |
| EB | | 3.154.997,60 | | 3.154.997,60 |
| 12.01.99 | 2140 Bank | 1.000.000,00 | | 4.154.997,60 |
| 21.01.99 | 3800 Geldverrechnung | 250.000,00 | | 4.404.997,60 |
| 31.12.99 | 5100 Waren- Materialeinkauf 0% | | 730.580,00 | 3.674.417,60 |

| 5100 Waren- Materialeinkauf 0% | | | | |
|--------------------------------|----------------------------|------------|-------|------------|
| Bel. Dat. | Gegenkonto | Soll | Haben | Saldo |
| 31.12.99 | 3750 Verrechnungskonto Bw. | 730.580,00 | | 730.580,00 |

Von der Betriebsprüfung wurde die auf dem „Verrechnungskonto Bw.“ verbuchte Bankbehebung von S 1.000.000,00, der vom Konto „Geldverrechnung“ auf das Verrechnungskonto Bw.“ umgebuchte Betrag von S 250.000,00 und der vom „Verrechnungskonto Bw.“ auf das Konto „Waren- Materialeinkauf 0%“ umgebuchte Betrag von S 730.580,00 als verdeckte Zuwendung an Harald A und

Michael B angesehen. Dies ist insoweit nicht nachvollziehbar, als der auf dem Konto „Waren- Materialeinkauf 0%“ verbuchte Betrag von S 730.580,00 nicht auf Barentnahmen sondern auf eine Umbuchung vom „Verrechnungskonto Bw.“ zurückzuführen ist. Tatsächlich wurden im Jahr 1999 nur Barentnahmen von S 1.250.000,00 getätigt, worauf die Bw. zurecht hingewiesen hat.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird von der Bw. hinsichtlich der Barbehebungen ausgeführt, dass auf dem „Verrechnungskonto Bw.“ mangels Belegnachweis nicht eindeutig definierte Ausgaben gebucht wurden, die an nicht genannte Empfänger getätigt wurden und zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig waren. Unterlagen anhand welcher dieses Vorbringen nachvollzogen und überprüft werden könnten wurden weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im Rahmen der Berufung vorgelegt. Im Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide der X GmbH wurden gleich lautende Einwendungen erhoben und auch dort wurden keine Beweise für die Richtigkeit dieses Vorbringens beigebracht. Die von der Bw. behaupteten Betriebsausgaben sind entweder gar nicht oder nur durch Eigenbelege des Begünstigten Harald A dokumentiert. Die Empfänger der behaupteten Betriebsausgaben wurden ohne ersichtlichen Grund nicht bekannt gegeben. Die betriebliche Veranlassung der behaupteten Betriebsausgaben wurde nicht nachgewiesen. Dies ist ungewöhnlich und rechtfertigt die Annahme, dass die von den Begünstigten Harald A und Michael B in bar entnommenen Beträge bei diesen verblieben sind und für deren private Zwecke verwendet wurden. Damit liegt aber eine verdeckte Ausschüttung an die Bw. und gleichzeitig eine verdeckte Zuwendung der Bw. an die Begünstigten Harald A und Michael B vor, die der Kapitalertragsteuer unterliegt. Dies allerdings nur in Höhe der tatsächlich getätigten Barentnahmen von S 1.250.000,00.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen unter anderem die Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.2000, 95/13/0026 ist es für die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen nicht ausschlaggebend, ob die repräsentative Veranlassung von Bewirtungsvorgängen deutlich in den Hintergrund tritt, sondern es kommt einzig darauf an, ob dem Abgabepflichtigen der Nachweis gelingt, dass die Bewirtung der Werbung gedient hat und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Unter dem Begriff der Werbung ist laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.8.2000, 94/13/0259 ganz allgemein im Wesentlichen eine Produktinformation oder Leistungsinformation zu sehen

In der Stellungnahme zur Berufung führt die Betriebsprüfung aus, dass die Restaurantrechnungen fasst ausschließlich die Bewirtung von Helmut A und Michael B betreffend und auf den Rechnungen keine Kunden angeführt waren. Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme nicht entgegengetreten. Es wurde lediglich die Hinzurechnung von 50% der Bewirtungskosten bei der Körperschaftsteuer beantragt. Unterlagen anhand welcher die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen überprüft werden könnte wurden weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im gegenständlichen Berufungsverfahren vorgelegt. Auch in den korrespondierenden Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide der X GmbH wurde die betriebliche Veranlassung der als Bewirtungsaufwand verbuchten Beträge nicht nachgewiesen. Das die vorgebliche Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung gedient hat wurde nicht einmal behauptet. Dies rechtfertigt die Annahme, dass es sich bei den als Bewirtungskosten verbuchten Beträgen nicht um Betriebsausgaben der X GmbH handelt. Diese sind den Begünstigten Harald A und Michael B zugute gekommen. Damit liegt aber eine verdeckte Ausschüttung an die Bw. und gleichzeitig eine verdeckte Zuwendung der Bw. an die Begünstigten Harald A und Michael B vor, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

Das Vorbringen, wonach für den Zufluss der in bar entnommenen und als Bewirtungsspesen verbuchten Beträge an die Begünstigten keinerlei Beweise vorliegen ist nicht nachvollziehbar, zumal die Barentnahmen gemäß den diesbezüglich unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung nur von den Begünstigten Harald A und Michael B getätigt werden konnten und die als Bewirtungsspesen verbuchten Beträge gemäß der wiederum unwidersprochen gebliebenen Feststellung der Betriebsprüfung hauptsächlich die Verköstigung der Begünstigten Harald A und Michael B betreffen. Durch keinerlei Unterlagen nachgewiesen ist lediglich die Berufungsbehauptung, dass mit den von Harald A und Michael B in bar behobenen Beträge Betriebsausgaben der X GmbH abgedeckt wurden und die unter dem Titel Bewirtungsspesen verbuchten Aufwendungen betrieblich veranlasst waren.

Dem Vorbringen, wonach der Vorstand der Bw. keinerlei Tatbestände gesetzt hat um den Endbegünstigten einen Vorteil zu gewähren, weshalb ein konstitutives Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen einer verdeckten Zuwendung nicht gegeben ist, wird entgegengehalten, dass sich diese Absicht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Regel schlüssig aus den objektiven Umständen des Einzelfalles ergibt. Im gegenständlichen Fall, hat die im Besitz der Bw. befindliche X GmbH Aufwendungen für die Errichtung des Privathauses der Stifterin und Begünstigten Eva A getragen. Dieser Sachverhalt wurden der Betriebsprüfung zu Prüfungsbeginn angezeigt. Dass die der Stifterin und Begünstigten Eva A zugeflossenen Beträge zurückgefordert wurden ist anhand der vorliegenden Unterlagen nicht erkennbar und wird auch nicht behauptet. Die Begünstigten der Bw. Harald A und Michael B haben als Geschäftsführer bzw. Buchhalter der X GmbH S 1.250.000,00 aus der X GmbH entnommen und im Rechenwerk der X GmbH Bewirtungsspesen von S 196.824,00 verbucht. Die betriebliche Verwendung der in bar entnommenen Beträge bzw. die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsspesen wird in der Berufung behauptet, ist aber durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt. Trotzdem hat der Vorstand der Bw. die in bar entnommenen bzw. als Bewirtungsspesen verbuchten Beträge nicht von den Begünstigten Harald A und Michael B zurückgefordert. Dies entspricht nicht den kaufmännischen Gepflogenheiten und indiziert den subjektiven, auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss des Vorstandes.

Dass der Vorstand der Bw. von der Existenz der abzugsbegründenden Tatbestände nichts gewusst hat ist im Hinblick auf die Höhe der verdeckten Zuwendungen aus der X GmbH nicht glaubwürdig, zumal der Vorstand laut § 9 der Stiftungserklärung verpflichtet war die Geschäfte der Stiftung mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu besorgen. Aufgrund dieser in der Stiftungserklärung auferlegten Verpflichtung war der Vorstand angehalten die Geschäftsgebarung der X GmbH laufend zu überprüfen, zumal die Beteiligung an der X GmbH einen wesentlichen Vermögenswert der Bw. darstellt und die operative Verwaltung und Geschäftsführung der X GmbH von Begünstigten der Bw. wahrgenommen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.