

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterinnen aaa als Vorsitzende und Berichterstatterin und bbb, als Beisitzerin, und die weiteren Senatsmitglieder ddd und Kommerzialrat ccc, als fachkundige Laienrichter, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Porzellangasse 51, 1090 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom xyz, betreffen Festsetzung der Schenkungssteuer, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 21.12.1994 gründete der Beschwerdeführer, (Bf.), gemeinsam mit seinen Sohn, A., die X-GmbH (fortan GmbH genannt). Als Geschäftsgegenstand wurde der Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art angeführt. Das Startkapital betrug S 500.000,00. Daran beteiligte sich der Bf. zu 75% mit einer Stammeinlage von S 375.000,00 und sein Sohn zu 25% mit einer Stammeinlage von S 125.000,00.

Punkt Siebentens des Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt:

*Die Geschäftsanteile sind teilbar und übertragbar. Die Abtretung von Geschäftsanteilen bzw. von Teilen von solchen an Personen, die der Gesellschaft noch nicht als Gesellschafter angehören, bedarf der Zustimmung aller Gesellschafter.*

*Wird die Zustimmung verweigert, ist der abtretungswillige Gesellschafter berechtigt, die Übernahme seines Geschäftsanteiles oder des abzutretenden Teiles davon*

*von den übrigen Gesellschaften zu den nachfolgend festgesetzten Bedingungen zu verlangen. Diese sind zur Übernahme im Verhältnis ihrer Stammeinlagen oder einem sonst einvernehmlich festgelegten Verhältnis, innerhalb eines Monats ab Verweigerung der Zustimmung, verpflichtet. Zur Ermittlung des Abtretungspreises ist hinsichtlich des Anlagevermögens von Buchwerten, mindestens jedoch von 20% (zwanzig Prozent) des seinerzeitigen Anschaffungspreises und hinsichtlich der restlichen Wirtschaftsgüter von der Bewertung nach handelsrechtlichen Vorschriften auszugehen, wobei Firmenwert und stille Reserven nicht berücksichtigt werden. Sollten die übrigen Gesellschafter jedoch innerhalb eines Monats nicht bereit sein, den Geschäftsanteil des abtretungswilligen Gesellschafters zu übernehmen, ist dieser dann dennoch berechtigt, seinen Geschäftsanteil bzw. Teile davon an Personen, die der Gesellschaft noch nicht als Gesellschafter angehören, abzutreten. Im Falle des Todes eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nur mit den verbleibenden Gesellschaftern, nicht aber mit den Erben fortgesetzt. Haben jedoch im Erbwege andere Personen, die der Gesellschaft noch nicht als Gesellschafter angehören, Geschäftsanteile erworben, so haben sie diese an die übrigen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile abzutreten. Die Abtretung hat ab Zustellung einer verlassenschaftsbehördlich genehmigten Erklärung des Nachlasses, die zur Abtretung berechtigt, spätestens jedoch binnen einem Monat ab Rechtskraft der Einantwortungsurkunde zu erfolgen. Die Ermittlung des Abtretungspreises hat wie oben dargestellt zu erfolgen.*

Punkt elftens dieses Vertrages lautet wie folgt:

*Die Beschlussfassung über folgende Geschäftsfälle bedarf einer Mehrheit von 75% (fünfundsiebzig von Hundert) der abgegebenen Stimmen:*

- 1. Investitionsprojekte oder Einzelinvestitionen mit einem Wert von mehr als S 100.000,-- (Schilling hunderttausend). Dieser Betrag wird nach dem vom österreichischen statistischen Zentralamt verlautbarten Index der Verbraucherpreise 1986 wertbezogen. Sollte dieser Index nicht mehr verlautbart werden, so gilt jener Index als Grundlage, der diesem Index am meisten entspricht. Basis für die Wertsicherungsberechnung ist die für den Monat Jänner 1995 (tausendneunhundertfünfundneunzig) verlautbarte Indexzahl.*
- 2. Der Abschluss von Kredit- und Darlehensverträgen jeder Art.*
- 3. Die Beteiligung an in- und ausländischen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art.*
- 4. Die gänzliche oder teilweise Veräußerung oder Verpachtung des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens.*
- 5. Die Verlegung des Standortes.*
- 6. Überhaupt Verträge, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind.*

Punkt dreizehntes lautet wie folgt:

*Über die Verwendung des Geschäftsergebnisses beschließt die Generalversammlung, die den Jahresabschluss genehmigt. Der von der Generalversammlung zur Ausschüttung an die Gesellschafter bestimmte Teil des Reingewinns ist spätestens einen Monat nach der Generalversammlung im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen auszus zahlen.*

Mit Abtretungsvertrag vom 22.04.2002 übertrug A., seinen Geschäftsanteil an seine Mutter, B., zum Preis von € 4.542.00 (= halber Nennwert der Stammeinlage). Mit Notariatsakt vom gleichen Tage bot ihm B. diesen Geschäftsanteil zum Abtretungspreis von 9.100,00 (Nennbetrag der Stammeinlage) an. In Teil B dieses Notariatsaktes wurde festgehalten, dass dieses Anbot unwiderruflich ist und B. für sich und ihre Rechtsnachfolger von Todes wegen A. und dessen Rechtsnachfolger von Todes wegen oder der von diesem namhaft gemachten dritten Person mit diesem Anbot bis zum 31.12.2025 im Wort bleibt, sowie, dass die Gültigkeit dieses Angebotes sich ohne weitere Erklärung automatisch um jeweils ein Jahr verlängert, falls es nicht vom Anbotsteller sechs Monate vor Ablauf der Jahresfrist dem Anbotnehmer mittels eingeschriebenen Brief aufgekündigt wird. Weiters verpflichtet sich B., sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebotes jedweder Verfügung über den angebotenen Geschäftsanteil ohne Zustimmung von A. zu enthalten.

Mit Abtretungsvertrag vom 02.07.2008 übertrug B. ihrem Ehemann dem Bf. ihren Geschäftsanteil zu einem Abtretungspreis von € 9.100,00.

In diesem Vertrag wird festgehalten, dass das o.a. Anbot den Vertragsteilen bekannt ist, mit A. eine einvernehmliche Lösung getroffen worden ist und dieser das Anbot jedenfalls nicht annimmt.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wertete diese Anteilsübertragung als gemischte freigiebige Zuwendung und schrieb dem Bf, dafür die Schenkungssteuer mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses genannten, Bescheid im Betrage von € 47.587,30 vor. Bemessungsgrundlage waren 25% des, nach dem Wiener Verfahren ermittelten, gemeinen Wertes im Betrage von € 1.977.892,00= € 494.473,00 abzüglich Abtretungspreis von € 9.100,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG von € 2.200,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.3 ErbStG 1955 von € 7.300,00 = € 475.873,00; davon gemäß § 8 Abs.3 ErbStG 1955 10% = 47.587,30.

Dagegen erhob der Bf., durch seine ausgewiesene Rechtsvertreterin, fristgerecht Berufung. Er beantragte die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides. Bei der streitverfangenen Anteilsübertragung sei seitens der Übergeberin keine Bereicherungsabsicht vorgelegen.

Er, als Übernehmer, habe als geschäftsführender Gesellschafter alleine zur Steigerung des Unternehmenswertes beigetragen. Dagegen sei die Übergeberin nur als Büroangestellte im Unternehmen tätig und habe nichts zur Unternehmenswertsteigerung beigetragen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu VwGH 19.04.1995, 94/16/0258 sei bei der Bewertung der Unternehmensanteile eine Aufspaltung der Gesellschaft nach ihren Betriebssparten vorzunehmen; wobei wesentlich sei, welcher von mehreren Gesellschaftern konkret zur Steigerung des Unternehmenswertes beigetragen hat. Wenn der Übernehmer, als Zuwendungsempfänger, alleine die Unternehmenswertsteigerung erarbeitet hat, so habe der Übergeber keinen Anspruch auf Thesaurierung der Gewinne. Demzufolge liege bei diesem bei der Übertragung seines Geschäftsanteiles kein Bereicherungswille vor.

Auch habe bereits die Anteilsübertragung vom 22.04.2002 durch A. an die Übergeberin keinen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang dargestellt. Letzterer sei zwar formell Eigentümer eines 25% igen Geschäftsanteils gewesen, habe aber nichts zur Unternehmenswertsteigerung beigetragen. Auch sei diese Übertragung nur zu dem Zweck erfolgt, dem unehelichen Kind des A., im Falle seines Todes, Zugriff auf dessen Geschäftsanteil zu verwehren. Bei der Anteilsübertragung vom 22.04.2002 sollten keine stillen Reserven an B. übertragen werden.

Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Anteilsübertragung sei im Zuge von Familienstreitigkeiten erfolgt, damit A. von seinem Vorverkaufsrecht keinen Gebrauch mehr machen kann. Vor Abschluss dieses Vertrages sei dieser am 31.04.2008 als Dienstnehmer der GmbH gekündigt worden. Der Bf. habe ihm für den Verzicht des Angebotes auf Rückübertragung des 25% Geschäftsanteiles die Zahlung von dessen PKW-Aufwand aus seinem Privatvermögen zugesagt. B. sei in ihrer Verfügungsmöglichkeit über ihren Geschäftsanteil wesentlich eingeschränkt gewesen. Sie habe im Falle der Veräußerung ihres Geschäftsanteiles nie mehr als € 9.100,00 erzielen können. Bei Vorliegen eines höheren Angebotes seitens einer dritten Person hätte A. den Geschäftsanteil zum Preis von € 9.100,00 selbst erworben und diesen dann zu einem höheren Preis weiter veräußert.

Diese „Anteilsübertragungen in der Kette“ aufgrund von Familienstreitigkeiten seien ohne Bereicherungsabsicht erfolgt.

Diese Berufung wies das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Berufungsvorentscheidung vom 18.05.2011 als unbegründet ab. Für das Vorliegen, des, für die Entstehung der Schenkungssteuerpflicht erforderlichen, Bereicherungswillens reiche aus, dass der Zuwendende die Bereicherung des Zuwendungsempfängers in Kauf nimmt, wobei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden könne. Aus dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt gehe hervor, dass durch die verfahrensgegenständliche Anteilsübertragung der Verbleib des Gesellschaftsanteiles im engeren Familienkreis gesichert werden sollte.

Dagegen brachte der Bf., durch seine ausgewiesene Rechtsvertreterin, fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz, ein. Er beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und verwies darin ausdrücklich auf sein Berufungsbegehren und rügte, die Abgabenbehörde erster Instanz habe sich in ihrer Berufungsvorentscheidung damit nicht auseinandergesetzt.

Aufgrund der Aufforderung des UFS an das Finanzamt vom 04.02.2013, sich zu den Einlassungen des Bf. im Berufungsverfahren genauer zu äussern, bzw. auf die damit verbundene Anfrage, ob für die Anteilsübertragung vom 22.04.2002 Schenkungssteuer vorgeschrieben worden ist, nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 20.02.2013 wie folgt Stellung:

*Im Schreiben vom 14.1.2013 gibt die steuerliche Vertretung des Bf. die Aufgabenbereiche der im Unternehmen tätigen Personen bekannt. Daraus ist zu ersehen, dass die Geschenkgeberin Frau B. sehr wohl durch die Tätigkeit in der Buchhaltung, durch Kontrolle bzw. Reklamationen beim Einkauf ihren Teil zum Erfolg des Unternehmens beigetragen hat bzw. beiträgt. Nicht zuletzt auch durch ihre Stellung als Gesellschafterin mit einem zur Hälfte eingezahlten Stammkapital.*

*Dass der Bf. auf Grund seiner Stellung als Geschäftsführer und Gesellschafter üblicherweise strategische Planungen und Entscheidungen sowie sämtliche Personalentscheidungen getroffen hat, stützt jedoch nicht die Behauptung des Bf., dass nur der Geschenknehmer die Wertsteigerung des Unternehmens herbeigeführt hätte.*

*Frau B. war seit der Gründung der Gesellschaft Dienstnehmerin. Später wurde sie auch Gesellschafterin an der GmbH. Mit Notariatsakt v. 2.7.2008 hat Frau B. ihren Gesellschaftsanteil samt allen Rechten und Pflichten sowie anhaftenden Gewinnansprüchen an ihren Gatten zum Abtretungspreis von € 9.100,00 übertragen. Der Wert von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist nach § 13 BewG für die gesamte Gesellschaft zu ermitteln. Da der gemeine Wert im vorliegenden Fall nicht aus Verkäufen abgeleitet werden kann, war der Wert zu schätzen. Das Wiener Verfahren 1996 stellt ein anerkanntes Schätzverfahren dar. Die Schätzung ist unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft durchzuführen. Diesbezüglich wurden auch keine Einwände getroffen.*

*Hinsichtlich der Bereicherung des Geschenknehmers wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die Ehegattin eine Bereicherung des Partners in Kauf genommen hat und dass sie den Gesellschaftsanteil zu diesem Abtretungspreis nicht an einen Fremden verkauft hätte.*

*Der Einwand, dass die Anteilsabtretung nur aus familiären Gründen erfolgt ist, stellt das Motiv für diese Schenkung dar, ändert aber nichts an der Tatsache, dass ein schenkungssteuerbarer Vorgang vorliegt.*

*Die Ansicht des Bf., dass er durch seine Entscheidungen mehr zum Erfolg des Unternehmens beigetragen hätte als seine im Unternehmen tatkräftig mitarbeitende*

*Ehegattin und Mitgesellschafterin, ist seine subjektive Meinung und konnte durch nichts belegt werden.*

*Frau B. hat mit Abtretungsvertrag vom 22.4.2002 den zur Hälfte bar einbezahlten Geschäftsanteil von S 125.000,00 gegen Bezahlung eines Abtretungspreises von € 4.542,00 von ihrem Sohn erworben. Auf der Urkunde befindet sich zwar ein Vermerk des Notars C. "Gebührenanzeige erstattet", ab 1995 unterliegen jedoch Abtretungen von GmbH-Anteilen keiner Gebühr mehr. Ein Eingangsstempel des Finanzamtes ist jedoch nicht zu ersehen.*

*Ob eine Schenkungsmeldung erstattet wurde bzw. ob Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde, konnte im Abgabeninformationssystem nicht ermittelt werden.*

*Zum Rückabtretungsanbot der Geschenkgeberin an ihren Sohn Herrn A. ist zu sagen, dass bereits vor der gegenständlichen Anteilsabtretung Herr A. auf die Annahme dieses Anbots verzichtet hat (siehe Punkt 4. des Notariatsaktes v. 2.7.2008). B. war daher mit allen Rechten und Pflichten frei Verfügungsberechtigt über ihre Geschäftsanteile im Zeitpunkt der Schenkung an ihren Gatten. Die stillen Reserven standen daher B. zu. Das Finanzamt hält daher an seiner bisher vertretenen Rechtsmeinung fest.*

*Diese Äußerung wurde dem Bf. vom UFS mit Schreiben vom 08.04.2013, verbunden mit dem Ersuchen zur Abgabe einer allfälligen Stellungnahme, zur Kenntnis gebracht.*

*Dazu lautete die Stellungnahme der rechtlichen Vertreterin des Bf. vom 05.07.2013 wie folgt.*

*Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine freigiebige Zuwendung iSd. § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG. Das Vorliegen einer freigiebigen Zuwendung ist nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Entscheidend dabei ist zum einen die Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden (objektives Element) als auch der Bereicherungswille des Zuwendenden (subjektives Element). Es genügt daher, wenn der Bereicherungswille bloß einseitig auf Seiten des Zuwendenden vorliegt.*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 19.4.1995, 94/16/0258 ist bei der Abtretung von GmbH Anteilen eine "Aufspaltung" der Gesellschaft nach ihren Betriebssparten bei der Bewertung der jeweiligen Anteile vorzunehmen. Danach ist es für die Bewertung der übertragenen Unternehmensanteile wesentlich, welcher von mehreren Gesellschaftern konkret zur Steigerung des Unternehmenswertes beigetragen hat. Kein Bereicherungswille seitens der Übergeberin würde etwa dann vorliegen, wenn die Unternehmenswertsteigerungen nur vom Übernehmer der Geschäftsanteile "erarbeitet" worden sind.*

*Mit Schreiben vom 14.1.2013 wurden die Tätigkeits- und Aufgabenbereiche der Familienmitglieder dem UFS gegenüber kundgetan. Demnach hat der Bf. alle strategischen Planungen, Entscheidungen sowie sämtliche Personalentscheidungen alleine ohne Einbindung weiterer Personen getroffen. Frau B. war und ist in der Buchhaltung tätig. Ihr Aufgabenbereich umfasst sowohl die Verbuchung und Kontrolle des Belegwesens als auch die Reklamation im Bereich des Einkaufes. Im Zuge dieser*

*Darstellung wurde von uns weiters darauf hingewiesen, dass Frau B. weder Prokura hatte noch ihr die Position einer Geschäftsführerin seitens ihres Gatten übertragen wurde. Eigenständige unternehmensrechtliche Entscheidungen kamen und kommen ihr in dieser Position nicht zu.*

*Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern sieht dennoch die Aufgabengebiete von Frau B. im Unternehmen als ausreichend an, um auch ihr (neben dem Bf.) einen unternehmenswertsteigernden Anteil zuzusprechen. Dem ist entgegenzuhalten, dass zum "normalen" und in der Praxis gängigen Aufgabenbereich einer Buchhalterin (der von uns dargelegte Aufgabenbereich von Frau B. entspricht exakt dieser Berufsgruppe) die Verbuchung, die sachliche und inhaltliche Überprüfung des Belegwesens, die Durchführung des Mahnwesens sowie die Reklamation bei Lieferanten zählt. Eine Sichtweise, die eine "bloße" Buchhalterin als zweite "treibende" Kraft für die Unternehmenswertsteigerung fingiert, erscheint uE nicht nur unsachgemäß, sondern verzerrt schlichtweg das wirtschaftliche Erscheinungsbild einer Buchhalterin im tätigen Wirtschaftsleben. Würde man dieser nahezu weltfremden Ansicht beipflichten, müsste jede Buchhalterin als "versteckte Triebkraft" für die Unternehmenswertentwicklung angesehen werden, auf die Darstellung einer dazu in Korrelation gesetzten Entlohnungssystematik, welche hier sicher nicht zur Anwendung gekommen ist, braucht dementsprechend nicht weiter eingegangen zu werden. Daraus geht hervor, dass bei einem Großhandelsbetrieb (Handel mit Waren aller Art) wie dem vorliegenden eine reine "BackOffice-Leistung" sicher nicht als werttreibende Tätigkeit angesehen werden kann.*

*Es ist nicht abzustreiten, dass in einem gewissen Maße jeder Mitarbeiter zum Erfolg eines Unternehmens beiträgt, da der wirtschaftliche Erfolg eines Unternehmens abhängig von der Leistung und Kompetenz der jeweiligen Mitarbeiter ist. Trotzdem darf dies nicht dahingehend missverstanden werden, jeden Mitarbeiter als essentiellen Werteinflussfaktor für ein Unternehmen zu betrachten (dies umso weniger bei einer kaum nach außen in Erscheinung tretender BackOffice-Tätigkeit). Wie schon oben angesprochen, stellt speziell die gehaltsmäßige Entlohnung eines Mitarbeiters nicht nur die Abgeltung seiner Arbeitsleistung dar (= Beitrag zum Gesamterfolg des Unternehmens) sondern kann auch als Kehrseite der unternehmensrechtlichen Verantwortung angesehen werden. Bestehende Haftungsrisiken infolge einer Überantwortung entscheidungsrelevanter und unternehmenswertbeeinflussender Positionen an Mitarbeiter des Unternehmens werden im gängigen Geschäftsleben auch durch entsprechend gestaltete Gehalts- und Boni-Systeme honoriert.*

*Im vorliegenden Fall erscheint daher die Tätigkeit von Frau B. als Buchhalterin im Unternehmen durch den erfüllten Lohnanspruch als ausreichend abgegolten.*

*Auch dem weiteren Argument des Finanzamtes, dass die Stellung von Frau B. als 25%ige Gesellschafterin zum Unternehmenserfolg beigetragen hat, ist entgegenzuhalten, dass das reine Halten eines Beteiligungsanteiles per-se nicht als ausreichendes Indiz für die Annahme eines wesentlichen Erfolgsbeitrages des Gesellschafters für das Unternehmen führen kann. Würde man dieser Argumentation folgen, müsste*

jeder beteiligte Mitarbeiter an einer Kapitalgesellschaft (zu denken wäre bspw. an Mitarbeiterbeteiligungsprogramme) als "Quasi-Werttreiber" fingiert werden. Nicht übersehen werden darf, dass Kapitalgesellschaften aber gerade vom Prinzip der Drittorganschaft geprägt sind. Das bedeutet, dass hier gerade nicht allein aus der Stellung eines (Arbeiter-)gesellschafters heraus auf dessen mögliches Einwirken und Beitragen in Bezug auf wesentliche strategische und langfristig bedeutsame Entscheidungen, die maßgebend für den Unternehmenserfolg sind, geschlossen werden darf. So muss nochmals betont werden, dass dementsprechend alle essentiellen und grundlegenden Entscheidungen (wie im Wesentlichen Personalentscheidungen, Umstrukturierungsmaßnahmen, kontinuierliche Erweiterungen der Produktpalette, Verhandlungen mit neuen Großlieferanten und -kunden) allein vom Bf. getroffen wurden. Frau B. war (und ist noch immer) infolge ihrer Dienstnemptätigkeit in diese Vorgänge nicht eingebunden. Dies wurde auch seitens des Finanzamtes nicht bestritten. Wie schon oben erwähnt, wurde ihr weder die Position einer Geschäftsführerin eingeräumt, noch wurde ihr eine leitende Position seitens des Bf. überantwortet; sie wurde nicht einmal mit einer Prokura ausgestattet.

Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass der Bf. als 75% Gesellschafter und Unternehmensgründer die Möglichkeit einer Einflussnahme auf das Unternehmen und in weiterer Folge auf dessen Wertsteigerung sich selbst vorbehalten wollte.

In Bezug auf die Überantwortung eines eigenständigen Aufgabenbereiches ist zu sagen, dass es langjährigen erfahrenen wie auch kompetenten Mitarbeitern durchaus zuzutrauen ist, eine Überprüfung des Belegwesens, eine Durchführung des Mahnwesens sowie die Abwicklung von Reklamationen auch ohne die Einbindung des Geschäftsführers und Entscheidungsorgans (wie hier der Bf.) durchführen zu können. Darin ist noch keine Überlassung entscheidungswesentlicher Bereiche an Mitarbeiter zu erblicken. Die weiterhin bestehende Kontrollfunktion vom Bf. in diesen Bereichen wird dadurch nicht berührt.

Frau B. ist seit der Gründung der GmbH im Unternehmen tätig. Sie ist mit allen Abläufen im Unternehmen bestens vertraut. Folglich kann einer langjährigen Dienstnehmerin wie ihr eine gewisse Selbstständigkeit und Kompetenz bei Erfüllung ihres Aufgabenbereiches zugesprochen werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass es sich bei der Dienstnehmerin um ein nahe angehöliges Familienmitglied handelt. Überdies entspricht es den allgemeinen Usancen, dass nahe Angehörige im Familienbetrieb –gleichgestellt zu den anderen Dienstnehmern und wie diese eingegliedert - mitarbeiten und erst über die Jahre hinweg in eine (etwaige) Führungsposition hineinwachsen. Das "Hineinwachsen" in eine Führungsposition war den Kindern zugeordnet (und nicht Frau B. ). Dies zeigt auch das vorgezeichnete Bild, wonach die Kinder unter der Anleitung und Kontrolle des Bf. ihre Tätigkeiten ausübten (siehe das Schreiben vom 14.1.2013).

Hinsichtlich des Vorliegens eines Bereicherungswillens darf noch festgehalten werden, dass der Wille zur Unentgeltlichkeit oder auch der Wille zur Freigebigkeit auf Grund der dem Zuwendenden bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemeinen

*Verkehrsüblichen bestimmt wird. Der allgemeinen Verkehrsauffassung und unseren Ausführungen folgend würde aber eine Buchhalterin wohl nicht als maßgebende Unternehmenswerttreiberin zu werten sein. Dem folgend kann Frau B. bei der Übertragung der Anteile zum Nominalpreis iHv. EUR 9.100,00 kein Bereicherungswille unterstellt werden.*

*Zuletzt darf noch festgehalten werden, dass der Verzicht von A. auf das Anbot zur Abtretung unter der Voraussetzung erfolgte, dass die Anteile an seinen Vater übertragen werden. Als Gegenleistung für diesen Verzicht wurden die laufenden Leasingaufwendungen für den PKW von A. vom Vater übernommen.*

Mit Schreiben des Bundesfinanzgericht, (BFG), als Nachfolgebehörde des UFS, vom 03.02.2014 erging an dem Bf. nachstehender Vorhalt,

*Mit Bescheid vom 22.07.2010 schrieb Ihnen das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, als Zuwendungsempfänger/ für die Übertragung des 25% Geschäftsanteiles ihrer Ehefrau an der GmbH mit Notariatsakt vom 02.07.2008 die Schenkungssteuer mit € 47.587,30 vor. Gegen die, diese Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung, brachten Sie einen Vorlageantrag iSd. § 276 BAO ein. Darin beantragten Sie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Berufungssenat.*

*Gemäß Ihren Einlassungen in der Berufung und im Vorlageantrag geht es im Wesentlichen darum, ob die genannte Zuwendung von Ihrer Ehefrau in Bereicherungsabsicht erfolgt ist und dadurch ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden ist.*

*Dazu ist festzustellen:*

*In subjektiver Hinsicht ist es für die Verwirklichung eines solchen Tatbestandes erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem etwas entgeltlich zuzuwenden. Für das Vorliegen der Bereicherungsabsicht ist die Verkehrsauffassung maßgebend. Der Wille des Zuwendenden zu bereichern braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende, eine Bereicherung des Empfängers bejaht, bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Für das subjektive Moment, also das Vorliegen des Bereicherungswillens bzw. der Erkennbarkeit der Bereicherung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes maßgebend (vgl. Fellner Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3).*

*Im zu beurteilenden Fall wurde seitens der Übergeberin von Ihnen kein, gemäß Punkt siebentens des Gesellschaftsvertrages vom 21.12.1994, möglicher Abtretungspreis verlangt, sondern lediglich ein Abtretungspreis in der Höhe ihrer Stammeinlage.*

*Sie werden nunmehr - in Vorbereitung der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat - **innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens** ersucht, einerseits die Gründe dieses Vorgehens zu benennen*

*und andererseits den lt. Gesellschaftsvertrag möglichen Abtretungspreis, im Sinne des genannten Vertragspunktes, zu berechnen.*

welcher von der rechtlichen Vertreterin des Bf. mit Stellungnahme vom 31.03.2014 wie folgt beantwortet wurde.

*Hinsichtlich des Abtretungspreises iHv. 9.100,00 € ist festzuhalten, dass dieser auf der Grundlage eines verbindlichen Rückabtretungsanbotes von Frau B. an ihren Sohn A. , beruht (siehe den Notariatsakt "Anbot auf Abtretung" vom 22.4.2002). Da somit der Rückabtretungspreis bereits im Jahr 2002 verbindlich festgesetzt wurde, konnte Frau B. definitionsgemäß nicht mehr als 9.100,00 € verlangen. Dies ergibt sich auch daraus, dass der Verzicht von A. auf das Anbot zur Abtretung unter dem mündlichen "Gentlemen Agreement" erfolgte, dass die Anteile an seinen Vater übertragen werden und dieser als Gegenleistung für diesen Verzicht die laufenden Leasingaufwendungen für den PKW von A. übernimmt.*

*Zudem konnte auch kein höherer Wert verlangt werden, weil sich mit der Anteilsübertragung nur - formal - die Gesellschaftsanteile verschoben haben; an den wirtschaftlichen Gegebenheiten hat sich nichts geändert. Der "Wertsteigerer" des Unternehmens war immer der Bf. (auf unsere Ausführungen in der Stellungnahme vom 1. Juli 2013 darf verwiesen werden). Da somit keine Stärkung der (gesellschaftsrechtlichen) Position durch die 25%ige Anteilsübertragung beim Bf. eingetreten ist kann kein Bereicherungswille unterstellt werden. Wir dürfen hierzu auf unter Punkt VI des Gesellschaftsvertrages vom 21.12.1994 verweisen, wonach der Bf. für die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft zum allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer bestimmt war. Weiters ergibt sich auch aus Punkt XI des Gesellschaftsvertrages, dass Verträge, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind, einer Beschlussfassung in der Generalversammlung mit einer 75%igen Mehrheit bedürfen. Folglich waren sämtliche wesentliche Entscheidungen allein dem Bf. als 75%igen Gesellschafter vorbehalten.*

*Da das Vorliegen einer freigiebigen Zuwendung nach der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** zu beurteilen ist, ergibt sich aufgrund der Gesamtbetrachtung kein Bereicherungswille der Zuwendenden (subjektives Element). Dies auch unter dem Aspekt, dass sich Frau B. moralisch dazu verpflichtet fühlte ihrem Ehemann die Anteile zum Nominalwert abzutreten zur Vermeidung eines zukünftigen "Unruheherdes" im betrieblichen Geschehen (Vermeidung weiterer offen ausgetragener Streitigkeiten zwischen dem Bf., A. und B. ). Außerdem hat Frau B. - wie oberhalb bereits ausgeführt - nicht zur Steigerung des Unternehmenswertes beigetragen; insofern wäre es für Frau B. nicht vertretbar, wenn sie einen (aus ihrer Sicht ungerechtfertigter Weise) höheren Wert als den Nominalwert verlangt hätte, obwohl sie wie auch die anderen Mitarbeiter - nichts zur Steigerung dieses höheren Wertes beigetragen hat (treibende Kraft war immer ihr Ehemann).*

*Der Vollständigkeit halber haben wir die Bilanzen per 31.3.2008 und 31.3.2009 der GmbH angefordert, um einen (etwaigen) Abtretungspreis zu berechnen. Da die Anteilsübertragung Mitte des Jahres 2008 erfolgte (2.7.2008) haben wir eine Durchschnittsbetrachtung der Berechnung zugrunde gelegt.*

*Bilanz per 31.03.2009:*

*Anlagevermögen:*

*Immaterielle Vermögensgegenstände: 8.494,18*

*Sacheinlagen: 845.916,27*

*Finanzanlagen: 67.321,16*

*Gesamt: 921.731,61*

*Umlaufvermögen:*

*Vorräte: 1.413.002,16*

*Forderungen: 1.214.163,28*

*Kassenbestand: 18.401,74*

*Gesamt: 2.645.567,18*

*Summe Aktiva: 3.567.298,79*

*Passiva:*

*Rückstellungen: 248.952,81*

*Verbindlichkeiten: 1.226.507,12*

*Summe Passiva: 1.457.459,93*

*Saldo (Aktiva-Passiva): 2.091.838,86*

*Bilanz per 31.03.2008*

*Anlagevermögen:*

*Immaterielle Vermögensgegenstände: 17.785,28*

*Sacheinlagen: 839.327,10*

*Finanzanlagen: 53.833,88*

*Gesamt: 910.964,26*

*Umlaufvermögen:*

*Vorräte: 1.125.458,49*

*Forderungen: 922.069,90*

*Kassenbestand: 336.506,92*

*Gesamt: 2.384.035,31*

*Summe Aktiva: 3.294.981,57*

*Passiva:*

*Rückstellungen: 205.576,19*

*Verbindlichkeiten: 1.141.903,98*

*Summe Passiva: 1.347.480,17*

*Saldo (Aktiva-Passiva): 1.947.501,40*

*Durchschnitt: 2.019.670,13*

*25% Anteil: 504.917,53*

*An dieser Stelle darf aber festgehalten werden, dass die Berechnung des Abtretungspreises gern. Punkt VII des Gesellschaftsvertrages vom 21.12.1994 ohnehin unmaßgeblich ist, weil – auf unsere Ausführungen oberhalb darf verwiesen werden - keine subjektive Bereicherungsabsicht vorliegt.*

*Unser Antrag auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat bleibt aufrecht und wir bitten um Bekanntgabe eines Termins.*

Vom Bf. wurden folgende Beweismittel vorgelegt:

Notariatsakt vom 12.12.1994 über die Gründung der GmbH mit Gesellschaftsvertrag

Notariatsakt vom 24.01.1995 über die Errichtung eines Nachtrages zum o.a. Gesellschaftsvertrag

Notariatsakt vom 22.04.2002 über die Übertragung des 25% igen Geschäftsanteils des A. an B. zu einem Abtretungspreis von € 4.542,00

Notariatsakt über das Anbot vom 22.04.2002 der B. an A. diesem ihren 25% igen Geschäftsanteil zu einem Abtretungspreis von € 9.100,00 zu übertragen

Mitteilung der Steuerberaterin der GmbH vom 14.01.2013, dass das Aufgabengebiet der B. in der GmbH Vorbereitungen zur Buchhaltung, Verbuchungen, Kontrolle und die Reklamationen, betreffend den Einkauf, umfasste, das Aufgabengebiet des A. hauptsächlich alle Angelegenheiten rund um die EDV und teilweise den Einkauf der Handelswaren unter Ausschluss von Verhandlungen über Boni, Rabatte etc. umfasste

Zu der am 04.09. 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat war B. wurde als Zeugin zum Beweisthema „Übertragung Ihres Geschäftsanteiles an der GmbH an den Bf. mit Vertrag vom 07.02.2008“ geladen. Sie erklärte mit Schreiben an das BFG vom 25.08.2014 von ihren Entschlagsrecht gemäß § 25 BAO Gebrauch zu machen

A. wurde als Zeuge zum Beweisthema „ Abstandnahme von der Annahme des mit Notariatsakt vom 22.04.2002 erfolgten Angebotes des Geschäftsanteils der B. an der GmbH“ einvernommen. Er erklärte für dieses Verfahren im Wesentlichen, dass die Übertragung seines Geschäftsanteiles an seine Mutter mit Abtretungsvertrag vom 22.04.2002 erfolgt sei, um seine unehelichen Tochter, im Falle seines Todes, als Erbin des Geschäftsanteiles auszuschließen. Er habe damals die Möglichkeit gehabt, seinen Anteil seinem Vater oder seiner Mutter zu übertragen. Er habe sich aus persönlichen Gründen für seine Mutter entschieden. Der Übergabepreis von € 4.542,00 sei ein rein fiktiver gewesen, weil die Übergabe an seine Mutter erfolgt ist. Er erklärte, dass eine Vereinbarung vorgelegen sei, wonach er den von ihm übertragenen GmbH- Anteil jederzeit wieder zurückhaben konnte, an ein schriftliches Angebot dazu könne er sich nicht erinnern und er habe daher auch nicht auf die Annahme eines solchen Angebots, unter der Bedingung, dass der GmbH-Anteil seiner Mutter seinem Vater um € 9.100,00 übertragen werde, verzichtet. Er habe im Jahr 2008 seine Anteile zurück haben wollen. Man habe dieses aber verweigert. Sein Vater habe ihm erklärt, dass die Anteilsübertragung vom 22.04.2002 als Schenkung an seine Mutter, dafür dass diese ihn geboren hat, zu betrachten sei. Er sei, im Hinblick auf seine Kündigung im Unternehmen, anderweitig abgefunden worden. Die Ursache der Abtretung des GmbH-Anteils der Mutter an den Vater sei in der Dominanz des letztgenannten gelegen. Dass er im Gründungsvertrag mit 25% an der GmbH beteiligt worden ist, sei auf Wusch des Vaters deshalb erfolgt, damit er sich mehr ins Unternehmen einbringt.

Nicht nur sein Vater sondern auch er habe zur Unternehmenswertsteigerung durch seine Tätigkeit im Bereich Marketing und Einkauf beigetragen. Seine Mutter habe nichts zur Unternehmenswertsteigerung beigetragen, weil sie im Unternehmen nicht operativ tätig gewesen sei.

Zuletzt beantragte der Vertreter der Amtspartei die Abweisung der Beschwerde.

Die rechtliche Vertreterin des Bf. beantragte in seinem Schlusswort die Stattgage der Beschwerde. Er erklärte dazu, die Zeugenaussage habe ergeben, dass die Zuwendende nichts zur Unternehmenswertsteigerung beigetragen hat. Im Unternehmen seien treuhandähnliche Verhältnisse vorgelegen. Der Zeuge hätte selbst gerne den Mehrwert der Anteile oder die stillen Reserven lukriert. Die Zuwendende habe sich im Juli 2008 zur Anteilsübertragung an ihren Ehemann moralisch verpflichtet gefühlt, um einen Unruheherd vom betrieblichen Geschehen fern zu halten. Auch spräche der Zeitpunkt der Übertragung (02.07.2008) gegen das Vorliegen einer Freigiebigkeit, da die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 01.08.2008 ausgelaufen ist. Ohne Vorliegen einer familiären Krisensituation hätte mit der Anteilsübertragung noch ein Monat zugewartet werden können, sodass dafür keine Schenkungssteuer mehr angefallen wäre.

Das Bundesfinanzgericht hat als Nachfolgebehörde des UFS dazu erwogen:

Als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG 1955), zählt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (§ 3 Abs.1 Z 1 ErbStG

1955), sowie jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. (§ 3 Abs.1 Z 2 ErbStG1955)

Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden, sowie bei einer freigiebigen Zuwendung mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. (§ 12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei der Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte. (§ 13 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955)

Der Tatbestand der Schenkung sowie der freigiebigen Zuwendung ist gekennzeichnet durch die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Unentgeltlichkeit bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf- im Verhältnis zwischen Zuwendenden und Zuwendungsempfänger- weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit der Gegenleistung noch in Erfüllung mit einer Verbindlichkeit (und sei es auch nur einer Naturalobligation) stehen. (VwGH 16.12.1999,98/16/0403; BFH 14.12.1995,II R 79/94, BFHE 179,166)

In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass der Zuwendende den Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingter sein. Es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann-nach ständiger Rechtsprechung des VwGH- die Bereicherungsabsicht aus dem Sachverhalt erschlossen werden. ( z.B. VwGH 18.09.2003,2003/16/0087,0088)

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ebenso wenig Unentgeltlichkeit nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in allen diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt. (VwGH 16.12.1999,97/15/0126)

Was im Einzelfall sittliche Pflicht des Steuerpflichtigen ist, bestimmt sich nach den Vorstellungen billig und gerecht denkender Menschen darüber, welches Verhalten von dem Betreffenden in seiner Lebenssituation erwartet werden kann, widrigenfalls ihm von der Gesellschaft der er angehört mit Missbilligung begegnet wird. (z.B. VwGH 17.09.1992,91/16/0086; 29.01.1996, 95/16/0096) Entscheidend ist daher nicht das subjektive Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern das objektive Pflichtgefühl nach den herrschenden moralischen Anschauungen. (VwGH 16.01.1991,90/13/0062)

Wird eine Sache teils entgeltlich teils unentgeltlich übertragen, so kann eine gemischte Schenkung nur dann angenommen werden, wenn nach dem Parteienwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden soll. Ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung kann, als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles, den Schluss auf Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen. (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0084)

Dass bei der Übertragung des in Rede stehenden Geschäftsanteiles ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist unbestritten. Bestritten wird allerdings das Vorliegen eines Bereicherungswillens.

Der Bf. bringt vor, dass schon wegen der, vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 19.04.1995, 94/16/0258 getroffenen, Feststellungen nicht von einem Bereicherungswillen der Zuwendenden ausgegangen werden darf.

Dazu ist im Hinblick auf das gesamte Parteienvorbringen festzustellen:

Dem, ins Treffen geführte, Erkenntnis lag eine GmbH zu Grunde, welche in zwei, voneinander unabhängigen, Betriebssparten (Vertrieb von Mühleneinrichtungen, Dachdeckerei) aufgespalten war, wobei- lt. innerbetrieblichen Abrechnungen- der Unternehmensgewinn nur einer Betriebssparte entsprungen war, dagegen die andere Betriebssparte nur Verluste abwarf. An dieser GmbH waren zwei Brüder als Gesellschafter zu je 50% beteiligt. Dem Gesellschafter, welchem die gewinnbringende Betriebssparte alleine zuzurechnen war, wurde vom anderen Gesellschafter dessen Geschäftsanteil im halben Nennbetrag von dessen Stammeinlage übertragen. Der Verwaltungshof verneinte in diesem Fall das Vorliegen Bereicherungsabsicht seitens des Zuwendenden, mit der Begründung, dass *„die Ansammlung der Gewinne und damit der den Nominalbetrag des Geschäftsanteils übersteigende Wert alleine vom Übernehmer erarbeitet worden ist und der Übergeber demzufolge keinen Anspruch auf eine Thessaurierung dieser Gewinne hatte. Diese in der Wirtschaftsführung gelegenen Umstände stellen in der Tat ein Anzeichen für das Fehlen eines Bereicherungswillens dar.“*

Mit diesem Erkenntnis wurde vom VwGH hinsichtlich der Frage des Vorliegens des Bereicherungswillens des Zuwendenden, eine Beurteilung durchgeführt, welche den Umstand berücksichtigt hat, dass eine GmbH zwei Betriebssparten, voneinander völlig getrennt, führte, wovon nur eine gewinnbringend war, und dass diese gewinnbringende Sparte alleine dem Zuwendungsempfänger zuzuordnen war, sodass der Zuwendende nicht berechtigt war, Gewinne, die sich von der gewinnbringenden Betriebssparte, mit der er nichts zu tun hatte, angesammelt hatten, einzubehalten. In Gesamtbetrachtung dieser

in der Wirtschaftsführung dieses Unternehmens gelegenen Umstände sah der VwGH in der Abtretung dieses Geschäftsanteils, mangels Vorliegens eines Bereicherungswillens des Übergebers, keine gemischte freigiebige Zuwendung. Es darf dabei auch nicht übersehen werden, dass der Zuwendungsempfänger de facto einen Betrieb übernommen hat, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kaum einen höheren Preis, als den, zwischen den Vertragspartnern vereinbarte, erzielt hätte.

Im zu beurteilenden Fall liegt eine derartige Besonderheit in der Wirtschaftsführung des Unternehmens nicht vor.

Bei der verfahrensgegenständlichen GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Übertragung des in Rede stehenden GmbH-Anteils an den Bf., durch seine Ehefrau zum Nennbetrag der Stammeinlage, um ein Unternehmen, welches nur einen Unternehmensgegenstand hatte, und dessen Wert vom Zeitpunkt der Unternehmensgründung bis zur verfahrensgegenständlichen Anteilsabtretung gestiegen ist. Gemäß Punkt dreizehn des Gründungsvertrages vom 12.12.1994 war jeder Gesellschafter an dem, vom Unternehmen erwirtschafteten Gewinn, gemäß dem Verhältnis seiner Stammeinlage zu beteiligen. Der Bf. hielt zu diesem Zeitpunkt 75% der Geschäftsanteile der GmbH und war alleiniger Geschäftsführer des Unternehmens. Laut Punkt elften des Gründungsvertrages bedurften für den Unternehmenserfolg wesentliche Beschlüsse einer Mehrheit von 75%. Demnach erfolgten derartige Beschlüsse alleine durch die Stimmabgabe des Bf. Seine Ehefrau war zum Zeitpunkt der Übertragung lediglich eine, für Buchhaltungsangelegenheiten zuständige, Angestellte des Unternehmens.

Somit liegt dem zu beurteilenden Fall eine andere Sachlage, als dem o.a. höchstgerichtlichen Erkenntnis zu Grunde. In diesem Erkenntnis wurde bei der Beurteilung der Frage des Vorliegens einer gemischten freigiebigen Zuwendung auf sämtliche, vorstehend angeführte, in der Wirtschaftsführung des Unternehmens gelegene, besondere Umstände Bedacht genommen, u.a.darauf, dass dem Zuwendungsempfänger die, für den Unternehmenserfolg verantwortliche, Betriebssparte alleine zuzurechnen war.

Der Umstand, dass es sich bei einem Übernehmer eines GmbH-Anteils um den Gesellschafter handelt, welcher, lt. Gesellschaftsvertrag, befugt gewesen ist, als einziger für die Unternehmenswertsteigerung maßgebliche Beschlüsse zu fällen, kann alleine für sich genommen, nicht dazu führen, den, für eine (gemischte) freigiebige Zuwendung erforderlichen, bedingten Bereicherungswillen des Übergebers von vorne herein auszuschließen.

Nach den Einlassungen des Bf., wäre jeder Gesellschafter einer GmbH in seiner Lage, wirtschaftlich betrachtet, 100%iger Gesellschafter dieser GmbH, sodass allfällige Geschäftsanteilsübertragungen rein formalrechtlichen Charakter hätten.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es bei der Übertragung von GmbH-Anteilen keine wirtschaftliche Betrachtungsweise gibt. Für eine solche Übertragung ist gemäß § 76 Abs.2 GmbH ein sachenrechtlicher Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes gefordert. Die Missachtung dieses Formzwanges führt grundsätzlich zur Unwirksamkeit der Übertragung. (VwGH 29.06.1989, 88/16/0064,0065; OGH 26.08.2003, 80b 259/02z).

Dem Bf. wurde erst im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (im vorliegenden Fall mit Unterfertigung des Notariatsaktes vom 02.07.2008) ein Geschäftsanteil im Verkehrswert von € 494.473,00 und die damit verbundenen vermögenswerten Forderungsrechte sowie das Recht zu 100% über die GmbH zu verfügen zu einem Abtretungspreis von € 9.100,00 wirksam übertragen. Es wurde dadurch ohne Zweifel bereichert.

Zu den weiteren, in diesem Verfahren für das Fehlen der Bereicherungsabsicht der Zuwendenden, geltend gemachten Gründen ist zu erwägen:

Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einem (kraft Gesetzes erbberechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbände Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht. (z.B. 09.11.2000, 99/16/0482)

Der im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Vertrag wurde zwischen nahen Angehörigen im o.a. Sinn abgeschlossen. Bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen ist für ihre steuerrechtliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach aussen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden könnten (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer § 3 Rz 17)

Sind die angeführten Voraussetzungen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, so kann der Tatbestand einer freigiebigen Zuwendung iSd § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1995 erfüllt sein. So stellte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.Juni 1972, 269/71 fest, dass bei der Übertragung eines GmbH-Anteils vom Ehemann an Ehefrau aufgrund des großen Unterschiedes zwischen Abtretungspreis und festgestellten gemeinen Wert des Anteils zu Recht von einer Bereicherungsabsicht des Zuwendenden ausgegangen werden konnte.

Im zu beurteilenden Fall erfolgte die verfahrensgegenständliche Übertragung des GmbH-Geschäftsanteils von der Ehefrau an den Ehemann mit Abtretungsvertrag vom 02.07.2008

ausschließlich aus familiären Gründen. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, diese Zuwendung an familienfremde Person gleich gestaltet worden wäre.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeutet das, dass nicht davon ausgegangen werden kann, die Zuwendende hätte einer familienfremden Person ihren GmbH-Anteil im gemeinen Wert von € 494.473,00 zu einem Abtretungspreis von € 9.100,00 überlassen.

Dass die Zuwendende, im für die Beurteilung des Vorliegens der Schenkungssteuerpflicht maßgeblichen Zeitpunkt, nämlich dem der Ausführung der Zuwendung (= 02.07.2008= Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung) in ihrer Fungibilität hinsichtlich dieser Anteile eingeschränkt gewesen ist, kann aus folgenden Gründen nicht gesehen werden: Eine rechtliche Verpflichtung der Zuwendenden, dem Bf.-so wie im Anbot an den gemeinsamen Sohn festgehalten - ihren GmbH-Anteil im gemeinen Wert von € 494.473,00 zu einem Übernahmepreis in der Höhe ihrer Stammeinlage von € 9.100,00 zu übertragen, kann nicht als erwiesen angesehen werden. Aus keinem der vorliegenden Vertragswerke geht hervor, dass die Zuwendende von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen war. Laut Punkt siebentens des Gründungsvertrages im Zusammenhalt mit der Berechnung des Bf. in seiner Stellungnahme vom 31.03.2014 wäre sie berechtigt gewesen, dem Bf. ihren Geschäftsanteil zu einem weit höheren Preis als um € 9.100,00 abzutreten. Sie dagegen trat, aus familiären Gründen ihren GmbH- Anteil an ihren Ehegatten zum Nennbetrag ihrer Stammeinlage ab. Damit nahm sie die, durch diese Abtretung zweifelsohne erfolgte, Bereicherung des Bf. in Kauf, wobei die Motivation der Bereicherung des Zuwendungsempfängers für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung ist. (vgl. VwGH 18.09.2003, 2003/16/0097). Auch der Umstand, dass diese Übertragung zeitnah zum 01.08.2014 erfolgte, vermag nicht das Vorliegen eines bedingten Bereicherungswillens der Zuwendenden auszuschließen. Aufgrund der o.a. Zeugenaussage ist nicht auszuschließen, dass es bei dieser Übertragung neben den vom Bf. angeführten familieninternen Gründen (Vermeidung von firmeninternen Schwierigkeiten) auch darum gegangen ist, die Gefahr, dass der Sohn doch noch das schriftliche Anbot der Mutter vom 22.04.2002 (nachdem er davon Kenntnis erlangt hatte) annimmt und danach seinen Geschäftsanteil zu einem, dem gemeinen Wert angemessenen, Preis veräußert, so rasch als möglich-auch unter Inkaufnahme einer sich dadurch ergebenden Bereicherung des Zuwendungsempfängers- zu bannen. Dass dabei auf den Anfall einer allfälligen Schenkungssteuer nicht Bedacht genommen worden war, vermag den bedingten Bereicherungswillen der Übergeberin nicht auszuschließen.

Es kann nicht erkannt werden, dass aus den vom Bf. schriftlich angeführten Gründen (Vermeidung firmeninterner Streitigkeiten zwischen Bf., Sohn und Schwiegertochter, die Zuwendende habe zur Unternehmenswertsteigerung nichts beigetragen) die streitverfangene Zuwendung aus einer moralischen Verpflichtung, im Sinne des Schenkungssteuerrechtes, erfolgt ist.

Zum Zeitpunkt der Übertragung des Geschäftsanteils war der Sohn nicht mehr Gesellschafter der GmbH und hat - den schriftlichen Einlassungen des Bf. nach- auf das Anbot der Zuwendenden auf Rückübertragung ihres GmbH-Anteils verzichtet. Die Kündigung seines Sohnes sowie die von dessen Ehefrau als, Dienstnehmer der GmbH, ist vor dem o.a. Stichtag erfolgt. Die ins Treffen geführten firmeninternen Schwierigkeiten wären somit gar nicht mehr möglich gewesen. Die Zuwendende war gemäß Punkt siebentens des Gesellschaftsvertrages- im Gegensatz zum Zuwendungsempfänger- gar nicht berechtigt gewesen, alleine aufgrund der Ausübung ihres Stimmrechtes, Beschlüsse über, für den Unternehmenserfolg maßgebliche, Geschäfte zu fällen. Darüber hinaus sieht das GmbH-Recht nicht vor, dass Gesellschafter um ihren Geschäftsanteil zu einem dessen gemeinen Wert angemessenen Preis veräußern zu können, eine für den Unternehmenserfolg maßgebliche Position in der Gesellschaft bekleiden müssen. Dass ,aus dieser Lage heraus, von der Zuwendenden- aus der Sicht gerecht und billig denkender Menschen- die Abtretung ihres Geschäftsanteils an den Bf., in der von ihr gewählten Gestaltung, erwartet werden konnte, kann nicht erkannt werden.

Auch wenn auf Grund der dargestellten Zeugenaussage nicht ausgeschlossen werden kann, dass es den Vertragsparteien bei der verfahrensgegenständlichen Übertragung auch darum gegangen ist, zu vermeiden, dass der gemeinsame Sohn doch noch das schriftliche Anbot der Zuwendenden vom 22.04.2002 (nach dessen Kenntnisnahme) annimmt und danach seinen Geschäftsanteil zu einem, dessen gemeinen Wert angemessenen, Preis an eine dritte Person veräußert, und dadurch einen betrieblichen Unruheherd schafft, so kann daraus, aus folgenden Gründen, keine moralische Verpflichtung zur streitverfangenen Anteilsübertragung abgeleitet werden:

- Das Anbot war von der Zuwendenden ohne Bedingung der Unterlassung des Weiterverkaufes gestellt worden-

- auch im Falle einer, in Folge der Annahme des Angebotes, zu Tage getretenen Veräußerungsabsicht seines Sohnes wäre es dem Bf., zur Vermeidung eines künftigen betrieblichen Unruheherdes, möglich gewesen, alleiniger Gesellschafter der GmbH zu werden, da sein Sohn gemäß Punkt siebentens des Gesellschaftsvertrages, nur dann berechtigt gewesen wäre, seinen Anteil an eine familienfremde dritte Person zu veräußern, wenn der Bf., als Mitgesellschafter, nicht bereit gewesen wäre, dessen Anteil, gegen Entrichtung eines, im Gesellschaftsvertrag festgelegten, Abtretungspreises innerhalb der, im Gesellschaftsvertrag angeführten, Frist, zu übernehmen.

- dass bei der Übertragung von GmbH-Anteilen unter Familienangehörigen, nach der vorherrschenden moralischen Anschauung, eine Verpflichtung des Übergebers besteht, dem Übernehmer seinen Anteil zum Nennbetrag seiner Stammeinlage zu überlassen, kann auch unter Beachtung der Lage des Bf.-nicht erkannt werden. Dieser war als 75% iger Gesellschafter, gemäß Punkt dreizehtens des Gesellschaftsvertrages, berechtigt, einen seiner Stammeinlage entsprechenden Teil des Reingewinns des Unternehmens

zu lukrieren, und war, wie jeder andere Geschäftsführer eines Unternehmens berechtigt, einen, seinen Leistungen entsprechenden, Gehalt zu beziehen.

Aus den aufgezeigten Gründen lag seitens der Zuwendenden der, für das Vorliegen einer (gemischten) freigiebigen Zuwendung geforderte, bedingte Bereicherungswille vor, womit die Festsetzung der Schenkungssteuer mit dem bekämpften Bescheid gegenüber dem Bf. zu Recht erfolgte.

Zur Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision ist festzustellen:

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da zur Beurteilung der Freigiebigkeit einer Zuwendung aus der Sachlage des Einzelfalls heraus, eine Rechtsprechung des VwGH nicht fehlt, noch das vorliegende Erkenntnis von dieser abweicht (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen) wird eine ordentliche Revision nicht zugelassen.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. September 2014