



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.M., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 19. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Dezember 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

N.M. war Alleingesellschafter der im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck unter FN Z1 eingetragenen Firma J. GmbH, die ein Stammkapital im Nominale von 35.000 € hatte.

Mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 hat N.M. von diesem Geschäftsanteil einen Teil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von 8.750 € entsprach, an seinen Sohn M.M. abgetreten. Außerdem beschlossen diese beiden Gesellschafter, den Firmenwortlaut auf M. GmbH abzuändern und M.M. zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer zu bestellen.

Mit einem (weiteren) Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 hat N.M. von seinem an dieser Gesellschaft verbliebenen Geschäftsanteil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von 26.250 € entsprach, einen Teil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage

im Nominale von 25.900 € entsprach, an M.M. abgetreten. Mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag wurde N.M. als Geschäftsführer abberufen.

Ebenfalls am 7. Oktober 2008 schlossen N.M. und M.M. einen notariellen "Abtretungs- und Treuhandvertrag" mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Erstens/I:

Rechtsverhältnisse

Im Firmenbuch des Landesgerichtes Innsbruck ist unter FN Z1 die M. GmbH mit dem Sitz in Y eingetragen. N.M. ist unter Berücksichtigung des am heutigen Tag abgeschlossenen Abtretungsvertrages noch mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von € 350,00 (Euro dreihundertfünfzig) entspricht (Beteiligung von 1 %/ einem Prozent), an der Gesellschaft beteiligt.

Zweitens/II:

Abtretung

N.M. tritt hiermit das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO (im Sinne des Paragraphen vierundzwanzig) des vorangeführten Geschäftsanteiles an seinen Sohn M.M. ab, welcher die Vertragsannahme erklärt und den Geschäftsanteil übernimmt. Das zivilrechtliche Eigentum dieses vorangeführten Geschäftsanteiles verbleibt bei N.M., der diesen Geschäftsanteil zukünftig treuhändig für M.M. hält.

Viertens/IV:

Treuhandklärung

N.M. erklärt, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für M.M..

Fünftens/V:

Treuhandvereinbarung

1. N.M. verpflichtet sich als Treuhänder

- über den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen;
- alle ihm aufgrund des Geschäftsanteils zukommenden Anteile am Gewinn der Gesellschaft unverzüglich an den Treugeber weiterzuleiten beziehungsweise nach dessen Weisung zu verwenden;
- bei Beschlussfassungen der Gesellschafter das Stimmrecht nur entsprechend den ihm erteilten Aufträgen des Treugebers auszuüben;
- den Treugeber von allen Verständigungen und Benachrichtigungen unverzüglich zu unterrichten, die ihm als Gesellschafter von der Gesellschaft zukommen;
- den Treugeber überhaupt von allen ihm zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen des Treugebers als Gesellschafter zu beeinflussen sowie
- die ihm nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur entsprechend den Weisungen des Treugebers unter Wahrung dessen Interessen auszuüben.

2. Der Treuhänder bietet hiermit, auch mit Wirkung für allfällige Rechtsnachfolger, dem Treugeber an, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil über jederzeitiges Verlangen des Treugebers ganz oder teilweise an den Treugeber oder einen von ihm namhaft zu machenden Erwerber unentgeltlich abzutreten. An dieses Anbot ist der Treuhänder während der gesamten Dauer der Treuhandschaft gebunden. Die Abtretung wird mit dem Zugang der Annahmeerklärung beim Treuhänder wirksam.

3. Der Treugeber bietet seinerseits, auch mit Wirkung für allfällige Rechtsnachfolger, dem Treuhänder an, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil über jederzeitiges Verlangen des Treuhänders ganz oder teilweise unentgeltlich vom Treuhänder oder dessen Rechtsnachfolger zu übernehmen. An dieses Anbot ist der Treugeber während der gesamten Dauer der Treuhandschaft gebunden. Die Abtretung wird mit dem Zugang der Annahmeerklärung beim Treugeber wirksam.

4. Die Vertragsparteien verpflichten sich, über dieses Treuhandverhältnis Stillschweigen zu bewahren. Diese Verpflichtung gilt nicht gegenüber den Finanzbehörden in Abgaben- oder Sozialversicherungsangelegenheiten der Vertragsparteien.

5. Beide Vertragsparteien sind berechtigt, dieses Treuhandverhältnis jederzeit ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum letzten eines Kalendermonats durch eingeschriebenen Brief an die jeweils andere Vertragspartei aufzukündigen."

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2008 setzte das Finanzamt gegenüber M.M. (im Folgenden: Bw) für den Rechtsvorgang "Abtretungs- und Treuhandvertrag (Anteilsvereinigung) betreffend die Firma M. GmbH vom 7. Oktober 2008 mit N.M." die Grunderwerbsteuer ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft KG Y EZ Zx in Höhe von 228.919,44 € mit 8.012,18 € fest.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung wendet im Wesentlichen ein, durch das im Betreff angeführte Rechtsgeschäft wurde weder der Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 noch jener der Z 3 GrEStG 1987 verwirklicht. Der im Firmenbuch mit einer Stammeinlage von 350 € eingetragene Gesellschafter N.M. sei nach wie vor Gesellschafter der M. GmbH und es sei keine Übertragung des Geschäftsanteiles des N.M. an den Gesellschafter M.M. erfolgt. Eine derartige Übertragung hätte gemäß § 76 Abs. 2 GmbH-Gesetz der Form des Notariatsaktes bedurft. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei die Wortfolge "in der Hand des Erwerbes" strikt auszulegen, und seien Geschäftsanteile nur dann in der Hand des Erwerbers, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben habe, nicht aber bereits dann, wenn er aufgrund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile "greifen", d.h. allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könne. Der VwGH lehne sohin eine wirtschaftliche Anteilsvereinigung ab. Erst die rechtliche Anteilsübertragung löse eine Anteilsvereinigung im Sinne des GrEStG 1987 aus.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Im gegenständlichen Fall ist vom Vorliegen eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges iSd § 1 (3) Zi 3 auszugehen. Zwar tritt Herr N.M. lt. Vertrag (II) das wirtschaftliche Eigentum am verbleibenden Geschäftsanteil ab, hält jedoch gleichzeitig das zivilrechtliche Eigentum treuhändig für seinen Sohn. Dadurch ergibt sich zwangsläufig, dass zur Begründung der Treuhandschaft zuvor der Treugeber auch das zivilrechtliche Eigentum erhalten haben musste, so dass die betr. Anteilsvereinigung eingetreten ist."

Der Bw. stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch

auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden.

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG ist die Steuer vom dreifachen (Einheits-)Wert des Grundstückes zu berechnen.

Im vorliegenden Berufungsfall bestreitet der Bw. die Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG im Wesentlichen mit der Begründung, der im Firmenbuch mit einer Stammeinlage von 350 € eingetragene Gesellschafter N.M. sei weiterhin Gesellschafter der M. GmbH, eine Übertragung dieses Geschäftsanteiles sei nicht erfolgt. Nur die rechtliche Anteilsübertragung, nicht aber die wirtschaftliche Anteilsvereinigung begründe die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG.

An Sachverhalt ist im Streitfall unzweifelhaft davon auszugehen, dass N.M., der früher Alleingesellschafter der J. GmbH (seit 20.12.2006 M. GmbH) war, von seinem Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage im Nominale von 35.000 € entsprach, mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 dem Sohn M.M. einen Teil, der einer Stammeinlage von 8.750 € entsprach, abtrat. Mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 übertrug N.M. von seinem nunmehrigen Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage im Nominale von 26.250 € entsprach, einen Teil, der einer Stammeinlage im Nominale von 25.900 € entsprach, an diesen Sohn. Unter Berücksichtigung dieses weiteren Abtretungsvertrages verblieb dem N.M. ein Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage im Nominale von 350 € oder einer Beteiligung von 1 % entsprach. Mit dem gegenständlichen Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober 2008 trat N.M. zum einen unter Punkt II ("Abtretung") das wirtschaftliche Eigentum an dem ihm verbliebenen 1%-igen Geschäftsanteil an M.M. ab. Zum anderen erklärte N.M. in Punkt IV ("Treuhandklärung"), den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für M.M.. Im gegenständlichen Berufungsfall besteht Streit darüber, ob durch diese für den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil getroffene Abtretungs- und Treuhandvereinbarung bei M.M. eine Vereinigung aller Anteile eintrat.

Bei der Vereinigung "aller" Anteile verbleibt kein Anteil, auch kein wirtschaftlich bedeutungsloser sogenannter Zwerganteil in fremder Hand. N.M. war auf Grund des "Abtretungs- und Treuhandvertrages" vom 7. Oktober 2008 von diesem Zeitpunkt an Treuhänder hinsichtlich des 1% igen Geschäftsanteiles, der einer Stammeinlage im Nominale von 350 € entsprach. Bei der sogenannten "Vereinbarungstreuhand" kommt ein Gesellschafter mit einem Dritten überein, dass er seine Beteiligung künftig als Treuhänder für den Dritten (=Treugeber) halten werde. Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist es, dass der Treuhänder

eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der in Frage stehenden "Vereinbarungstreuhand" ist der Treuhänder (siehe den weiterhin im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter N.M.) nach außen hin unbeschränkter Vollberechtigter, im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch (siehe Punkt V des Abtretungs- und Treuhandvertrages) verpflichtet, sein Gesellschaftsrecht im Interesse des Treugebers auszuüben. Daraus folgt aber, dass der Treuhänder weiterhin als vollberechtigter Eigentümer der Anteile gilt, weshalb seine Anteile rechtlich nicht den Anteilen des Treugebers zugezählt werden dürfen.

Die Lehre (siehe Dorazil- Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, § 1 Anm. 13.17a) vertritt unter Hinweis auf die (zu § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG ergangene) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 14.6.1984, 82/16/0069 und vom 23.01.2003, 2002/16/0228) allgemein den Standpunkt, dass nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG begründet. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen nach der Rechtsprechung des VwGH die Anwendung der zitierten Rechtsvorschrift aus. Allerdings weist diese Lehrmeinung auch ausdrücklich darauf hin, dass aber im Einzelfall eine Anwendung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) dadurch nicht ausgeschlossen wird. Lehre und Rechtsprechung stellen somit übereinstimmend auf eine rechtliche Vereinigung aller Anteile ab, während die Steuerpflicht bei einer "wirtschaftlichen" Anteilsvereinigung abgelehnt wird. Eine Vereinigung aller Anteile liegt folglich nur dann vor, wenn der Erwerber selbst das Eigentum an allen Anteilen erworben hat, nicht aber dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen immer (etwa auf Grund eines Treuhandverhältnisses) auf Anteile greifen kann, d.h. allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach dem klaren Bedeutungsinhalt des normativen Begriffes "alle" eine Vereinigung "aller" Anteile der Gesellschaft aus. Die Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft und die damit erlangte Verfügungsmacht über alle Anteile der im Vermögen der Gesellschaft befindlichen Grundstücke tritt erst dann ein, wenn auch der letzte, bisher noch ausstehende Anteil in die Hand eines einzigen Erwerbers gelangt ist.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsicht vermag nicht zu überzeugen, lässt doch das Finanzamt entscheidend außer Acht, dass durch den gegenständlichen Abtretungs- und Treuhandvertrag vom 7. Oktober 2008 es als Folge der dabei abgeschlossenen Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums am 1 %- Geschäftsanteil verbunden mit der (nach dem Wortlaut unzweifelhaft) vorliegenden Vereinbarungstreuhand zwar zu einer wirtschaftlichen (vgl. OGH 25.2.2004, 7Ob287/03m), nicht aber zu einer formalrechtlichen Übereignung dieses nach Abschluss des Abtretungsvertrages vom 7. Oktober 2008 noch bei N.M. verbliebenen

Geschäftsanteiles im Nennbetrag von 350 € (= Treugut) gekommen ist, war doch N.M. als Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter) dieses Geschäftsanteiles. Im Streitfall lag nach den unter II und IV des Abtretungs- und Treuhandvertrages vom 7. Oktober 2008 getroffenen rechtlichen Vereinbarungen eine Vereinigung aller Anteile an der Gesellschaft nicht vor, war doch neben dem Gesellschafter M.M. weiterhin der Abtretende/Treuhänder N.M. als nach außen hin vollberechtigter Eigentümer eines Geschäftsanteiles im Nominale von 350 € an der M. GmbH als Gesellschafter beteiligt. Den in der Berufung gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes vorgebrachten Argumenten kommt insoweit Berechtigung zu.

2. Nach Dorazil- Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, Rz 13.17 a) zu §1 GrEStG begründet zwar zum einen nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG und selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen die Anwendung dieser Rechtsvorschrift aus, zum anderen führt aber diese Lehrmeinung ausdrücklich an, dass **eine Anwendung des §§ 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) dadurch im Einzelfall nicht ausgeschlossen wird**. Auch der Verwaltungsgerichtshof hält § 22 BAO im Bereich rechtlicher Anknüpfung für anwendbar (VwGH 21.10.1971, 524/71, VwGH 12.4.1978, 314/77 und VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176). Demzufolge sieht sich gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm § 289 Abs. 2 BAO der Unabhängige Finanzsenat veranlasst die im Gegenstandsfall bestehenden Rechtsvorgänge (rechtlichen Gestaltungen) auch unter dem Aspekt "Missbrauch" gemäß § 22 BAO zu beurteilen bzw. rechtlich zu würdigen.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemildert werden. Liegt ein Missbrauch (Abs.1) vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist (siehe VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034 und VwGH 29.11.2006, 2003/13/0026).

Ein Missbrauch im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn ein ungewöhnlicher Weg zur Erreichung eines bestimmten Zieles gewählt wird und damit ein abgabenrechtlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei normaler und üblicher Rechtsgestaltung nicht oder anders verwirklicht worden wäre oder wenn dem gewählten ungewöhnlichen Weg für die Gestaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und der beschrittene Weg ohne das Ziel der Steuerersparnis unverständlich wäre. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für

eine – wenn auch ungewöhnliche- Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 35-36 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aber eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl. etwa VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034, VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070, VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036). Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. etwa VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031, VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070 und VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111).

An Sachverhalt ist davon auszugehen, dass am Standort Adresse die J. GmbH einen Gastronomiebetrieb betrieben hat. Geschäftsführer und Alleingesellschafter war F.J.. Laut Abtretungsvertrag vom 22. Juli 2005 wurden dem neu eingetretenen Gesellschafter N.M. sämtliche Gesellschaftsanteile übertragen. Mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 (im Firmenbuch eingetragen am 30. Dezember 2006) hat der Alleingesellschafter N.M. einen Geschäftsanteil von 8.750 € nomineller Stammeinlage an der bisherigen J. GmbH (Stammkapital 35.000 €, seit 30. Dezember 2006 umfirmiert in M. GmbH) an seinen Sohn M.M. abgetreten. Seit 20. Dezember 2006 ist M.M. auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 hat N.M. von seinem Geschäftsanteil von (nunmehr) 26.250 € nomineller Stammeinlage einen Teil in Höhe von 25.900 € an seinen Sohn M.M. abgetreten, sodass nach dieser Transaktion N.M. mit einem Geschäftsanteil von 350 € (1 %) nominellem Stammkapital und M.M. mit einem Geschäftsanteil von 34.650 € (99 %) nominellem Stammkapital an dieser Gesellschaft beteiligt waren. Mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober 2008 trat N.M. unter Punkt "Abtretung" zum einen "*das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO*" am Geschäftsanteil von 350 € an seinen Sohn M.M. ab. Zum anderen erklärte unter Punkt "Treuhandklärung" N.M., "*den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für M.M.*".

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 wurde der Bw. gebeten die steuerlichen bzw. außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung (Abtretungsvertrag vom 7.

Oktober 2008, Abtretungs- und Treuhandvertrag vom 7. Oktober 2008) darzulegen. In dessen Beantwortung werden die außersteuerlichen Gründe wie folgt angegeben:

"Mit dieser Gestaltung sollte gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen dokumentiert werden, dass N.M. weiterhin Gesellschafter der GmbH ist und sollte dies durch seine im Firmenbuch eingetragene Gesellschafterstellung ausdrücklich dargelegt werden. Weiters war beabsichtigt, dass sich der Vater des übernehmenden Gesellschafters nicht sofort aus dem Unternehmen zur Gänze zurückzieht, sondern für einen gewissen Zeitraum beratend mitwirkt und erst nach einem Beobachtungszeitraum zur Gänze aus der Gesellschaft und somit aus dem Unternehmen ausscheidet."

Diese angeführten außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung erscheinen in freier Beweiswürdigung aus nachstehenden Überlegungen nicht beachtlich (z.B. VwGH 14.12.2000, 95/15/0111, VwGH 27.8.98/14/0194, VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074) bzw. nicht stichhaltig (z. B. VwGH 23.5.1990, 89/13/0272-0275, VwGH 15.9.1999, 99/13/0100) und vermögen nicht begründet aufzuzeigen, dass im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg diese rechtliche Gestaltung gewöhnlich und angemessen gewesen wäre, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes ist unbedenklich davon auszugehen, dass N.M. am 22. Juli 2005 in einen bereits seit 22. August 2003 von der J. GmbH an diesem Standort geführten Gastronomiebetrieb als Alleingesellschafter und Geschäftsführer eingetreten ist. N.M. seinerseits hat mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 seinem Sohn M.M. einen Geschäftsanteil von 8.750 € nominelles Stammkapital (= 25 % Beteiligung) abgetreten. Ab diesem Zeitpunkt war M.M. auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft. Zum Zeitpunkt, als N.M. zum einen mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 einen Geschäftsanteil von 25.900 € nominelles Stammkapital und zum anderen mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 350 € nominelles Stammkapital (= 1 % Geschäftsanteil) in das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO des Sohnes M.M. übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für diesen Sohn zu halten, war M.M. bereits mehr als 21 Monate 25%iger Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der M. GmbH. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2008 wurde N.M. als Geschäftsführer abberufen. Welche beachtlichen außersteuerlichen Gründe bei dieser gesellschaftsrechtlichen Konstellation darin liegen, dass gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen durch die Firmenbucheintragung dokumentiert wird, dass N.M. weiterhin Gesellschafter der GmbH mit einem Zwerganteil von lediglich 1 %-Geschäftsanteil ist, wurde vom Bw. selbst nicht konkret dargetan. Gegen die Annahme, darin würden beachtliche außersteuerliche Gründe liegen, spricht der Umstand, dass sich doch der angesprochene Personenkreis im Klaren darüber sein musste, dass dem nunmehrigen alleinigen Geschäftsführer und 99 %- Gesellschafter M.M. (der bereits vorher über fast zwei Jahre hindurch selbständig vertretungsbefugter

Geschäftsführer und 25 % Gesellschafter war) der relevante Einfluss auf die GmbH zukam und er die alleinige Geschäftsführung des Gastronomiebetriebes übernommen hat. Im Übrigen war die "Hausbank" hinsichtlich der eingeräumten und künftig einzuräumenden Kredite und Darlehen durch eine Höchstbetragshypothek in Höhe von 357.500 € abgesichert. Um aber eine Beratertätigkeit noch über einen bestimmten Zeitraum ausüben zu können, brauchte es keinen (treuhändig) gehaltenen (Zwerg-)Geschäftsanteil. Nach dem Inhalt der von den Vertragsparteien abgeschlossenen Treuhandvereinbarung war es überdies dem Treuhänder gar nicht möglich, gegen den Willen des Treugebers einen Gesellschaftsbeschluss zu erwirken bzw. einen ihm nicht genehmen Gesellschafterbeschluss zu verhindern. Der treuhändig gehaltene Geschäftsanteil verschaffte dem N.M. letztlich keine gesellschaftsrechtliche Möglichkeit bestimmend auf die Gesellschaft einzuwirken.

Beginnend mit dem Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 (Abtretung von 8.750 € nomineller Stammeinlage verbunden mit der Bestellung zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführerbestellung, 25 % Beteiligung) und fortgesetzt mit den beiden Abtretungen vom 7. Oktober 2008 (Abtretung von 25.900 € nomineller Stammeinlage, 74 % Beteiligung) verbunden mit der durch Gesellschafterbeschluss bewirkten Abberufung des N.M. als bisher zweiter Geschäftsführer und der Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO von 350 € nomineller Stammeinlage (1 % Beteiligung) zeigen diese Rechtsgeschäfte im Konnex gesehen mit den gleichzeitig gefassten Gesellschafterbeschlüssen das damit abschließend verfolgte Ziel, dass N.M. sukzessive seinem Sohn M.M. im Ergebnis "sämtliche" Geschäftsanteile an der GmbH in dessen Eigentum übertragen wollte und diesem schlussendlich die alleinige Geschäftsführerstellung zukommen sollte. Im Hinblick auf das angestrebte Ziel sprechen die angeführten außersteuerlichen Gründe nicht dafür, dass, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, die gewählte rechtliche Gestaltung (sukzessive Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile bis auf 1 %, Abtretung des verbleibenden Geschäftsanteiles in das wirtschaftliche Eigentum unter gleichzeitige Vereinbarung der diesbezüglichen Treuhandschaft) verständlich und angemessen ist. Die vom Bw. (VwGH 7.11.1989, 86/14/0202, VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176) ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe schließen somit einen Missbrauch nicht aus.

War somit schlüssig davon auszugehen, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten "Abtretungsvertrag" und "Abtretungs- und Treuhandvertrag" eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG zu entgehen, dann liegt darin ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, wäre doch, und dies zeigt die Treuhandvereinbarung mit aller Deutlichkeit, im Hinblick auf den mit diesen Vereinbarungen angestrebten wirtschaftlichen

Erfolg die zivilrechtliche Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile vom Vater N.M. an seinen Sohn M.M. die gewöhnliche und angemessene rechtliche Gestaltung gewesen. Hätte daher die angemessene rechtliche Gestaltung darin bestanden, dass der Vater mit einheitlichem Rechtsgeschäft (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008) den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 26.250 € nominelles Stammkapital zur Gänze an den Sohn überträgt, dann wäre es als Folge dieses Rechtsvorganges zu einer Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des M.M. und damit zur Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG gekommen.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist zusammenfassend davon auszugehen, dass in den jeweils am 7. Oktober 2008 abgeschlossenen Rechtsvorgängen (Abtretungsvertrag im Konnex gesehen mit dem Abtretungs- und Treuhandvertrag) ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorliegt. Bei angemessener rechtlicher Gestaltung hätte N.M. mit einem Abtretungsvertrag seinen Geschäftsanteil von 26.250 € nominelles Stammkapital seinem Sohn M.M. abgetreten und durch dieses Rechtsgeschäft würde eine Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Übernehmer herbeigeführt werden. Unter Beachtung der Bestimmung des § 22 BAO wird der jeweils am 7. Oktober 2008 abgeschlossene Abtretungsvertrag und Abtretungs- und Treuhandvertrag konsistent dahingehend rechtlich gewürdigt, dass in dem zivilrechtlichen Rechtsvorgang der Abtretung eines Geschäftsanteiles von 25.900 € nominellem Stammkapital verbunden mit der vereinbarten Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums am verbliebenen Geschäftsanteil von 350 € nominellem Stammkapital unter Vereinbarung der Treuhandschaft ein Missbrauch der rechtlichen Gestaltung vorliegt. Einer angemessenen rechtlichen Gestaltung entsprechend wäre durch die vereinbarten Rechtsgeschäfte ein Anspruch auf Übertragung sämtlicher dem N.M. noch zukommenden Geschäftsanteile begründet worden und durch die Übertragung würden alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des M.M. vereinigt werden. Die Steuer ist unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Abs. 2 BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übergabe sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben.

Im Ergebnis zu Recht ist das Finanzamt bei diesem Rechtsvorgang von einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG ausgegangen und hat mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid von einer unstreitig gebliebenen Bemessungsgrundlage die Steuer vorgeschrieben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Juni 2010