



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Manfred Reumiller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 17. Dezember 1991 hat GK ein Anbot zur Abtretung eines Geschäftsanteiles errichtet. Die wesentlichen Auszüge lauten:

#### “§ 1

*Frau GK ist Gesellschafterin der Gesellschaft GmbH mit dem Sitz in Lustenau. Ihr Geschäftsanteil entspricht einer mit dem Betrag von S 375.000,-- [...] eingezahlten Stammeinlage im Nominale von S 375.000,--.*

## § 2

*Frau GK bietet hiemit unwiderruflich diesen ihren Geschäftsanteil im Nominale von S 375.000,-- an der Firma GmbH mit dem Sitz in Lustenau, ihrem Ehegatten, dem Bw, über jederzeitiges Verlangen zur Abtretung an.*

## § 3

*Als Übernahmspreis wird ein Betrag von S 375.000,00 [...] vereinbart.*

## § 4

*Der Abtretungspreis ist binnen eines Monats nach Unterfertigung der notariellen Annahmeerklärung zur Zahlung fällig.*

## § 5

*Im Falle der Annahme dieses Angebotes tritt GK den im Punkt § 2 genannten Geschäftsanteil an der GmbH an Bw. ab.*

## § 6

*Frau GK haftet dafür, dass der gegenständliche Geschäftsanteil ihr unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. Sie verpflichtet sich, sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebotes jedweder Verfügung über den Geschäftsanteil ohne Zustimmung von Bw zu enthalten.*

## § 7

*Die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten gehen mit dem Tag der Annahme dieses Angebotes auf Bw über.*

## § 8

*Die mit der Errichtung des Angebotes sowie der notariellen Annahmeerklärung anfallenden Kosten und Gebühren gehen zu Lasten der GmbH.*

## § 9

*Dieses Anbot ist unwiderruflich 10 (zehn) Jahre gültig. Die Gültigkeit verlängert sich automatisch um jeweils 2 (zwei) weitere Jahre, wenn es nicht vor Ablauf seiner jeweiligen Gültigkeitsdauer von der Anbotstellerin mittels eingeschriebenen Briefes gegenüber dem Anbotsempfänger rechtzeitig aufgekündigt wird. Dieses Anbot bindet auch die Rechtsnachfolger der Anbotstellerin von todeswegen. Allfällige Erben des Anbotsempfängers erlangen jedoch keinerlei Rechte aus diesem Anbot.*

## § 10

*Der Abtretungspreis entspricht dem Nominale des abgetretenen Geschäftsanteiles. Die Anbotstellerin ist sich darüber im klaren, dass bei entsprechender positiver Geschäftsentwicklung der vereinbarte Abtretungspreis im Mißverhältnis zum wahren Wert der Beteiligung steht, sohin diese Abtretung jedenfalls in privatrechtlicher Hinsicht Schenkungscharakter aufweist.*

## § 11

*Ich mach Frau GK auf die Bestimmung des [...] (§ 34) der Notariatsordnung sowie auf jene der Anfechtungsordnung aufmerksam, worauf diese mir erklärt, daß sie dieses Anbot weder zum Scheine, noch zur Umgehung des Gesetzes, noch zur widerrechtlichen Benachteiligung eines Dritten zu Akt gegeben hat. [...]."*

Mit Notariatsakt vom 30. Dezember 1994 hat GK ihren Geschäftsanteil an der GmbH im Nominale von S 375.000,00 um S 375.000,00 an den Bw abgetreten.

Mit Schreiben vom 21. November 1997 teilte der steuerliche Vertreter des Bw auf Vorhalt des Finanzamtes mit, dass der gemeine Wert der GmbH zum 1.1.1995 S 823,00 je S 100,00 Nominale betrage. Dem Schreiben war eine Berechnung des gemeinen Wertes beigelegt.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 1997 hat das Finanzamt dem Bw für die oa Zession Schenkungssteuer in Höhe von S 206.500,00, das sind 8,0% von S 2.581.250,00 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage war das Nominale multipliziert mit dem vom steuerlichen Vertreter des Bw bekannt gegebenen gemeinen Wert, vermindert um den Abtretungspreis, den Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG und den Ehegattenfreibetrag gemäß § 14 Abs 3 ErbStG.

In der Berufung vom 12. Jänner 1998 brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass es zur Anteilsabtretung nicht auf Wunsch von GK gekommen sei, sondern der Bw habe von dem ihm von GK am 17. Dezember 1991 eingeräumten Anbot auf Abtretung des Geschäftsanteiles an der GmbH Gebrauch gemacht. Dieses unwiderrufliche Anbot vom 17. Dezember 1991 sei direkt nach Gründung der GmbH von GK dem Bw gegeben worden, wodurch er über jederzeitiges Verlangen um den Abtretungspreis von S 375.000,00 die Abtretung der Geschäftsanteile habe fordern können. Von diesem Recht habe er am 30.12.1994 Gebrauch gemacht. Am 30. Dezember 1994 habe daher GK jeglicher Bereicherungswille gefehlt, sodass für die Zession keine Schenkungssteuer vorgeschrieben werden dürfe. Auch am 17. Dezember 1991 sei keine Schenkung vorgelegen. Der am 17. Dezember 1991 vereinbarte Abtretungspreis habe genau jenem Kapital entsprochen, welches GK bei der Gründung der GmbH am selben Tag habe aufbringen müssen, um den Gesellschaftsanteil zu erwerben. Der Abtretungspreis sei daher am Tag der Einräumung des Angebotes also jedenfalls angemessen gewesen und es sei keinesfalls eine Schenkung vorgelegen. Es komme am Tag der Einräumung des Angebotes zu keiner Bereicherung des Bedachten auf Kosten der Zuwendenden. Weiters fehle der "animus donandi" von GK zu diesem Zeitpunkt. Er beantrage daher den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 1998 als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen führte das Finanzamt aus, dass bereits aus § 10 des Angebotes – wonach die Angebotstellerin sich darüber im klaren ist, dass bei entsprechender positiver Geschäftsentwicklung der vereinbarte Abtretungspreis im Missverhältnis zum wahren Wert der Beteiligung stehe, sohin diese Abtretung in privatrechtlicher Hinsicht Schenkungscharakter aufweise – bei GK ein Schenkungswille

vorhanden gewesen sei. Im Anbot werde auch ausdrücklich festgehalten, dass der Geschäftsanteil das unbeschränkte Eigentum der GK gewesen sei. Der Übergang der mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten sei mit dem Tag der Annahme des Angebotes vereinbart worden. Im Hinblick auf die Vereinbarungen stelle das Anbot nach Ansicht des Finanzamtes ein für dessen Gültigkeit auch in der nötigen Form des Notariatsaktes abgefasstes Schenkungsversprechen dar. Die Schenkung sei schließlich durch Annahme der Schenkung mit Vertrag vom 30. Dezember 1994 zustande gekommen. Mit diesem Datum sei die Schenkung ausgeführt und daher zur Feststellung des Ausmaßes der Bereicherung der Wert der geschenkten Beteiligung zu diesem Stichtag mit dem Abtretungspreis zu vergleichen. Da der Preis unbestrittenermaßen weit hinter dem Wert des Geschäftsanteiles zurückbleibe, liege in Höhe der Differenz die zu steuernde Bereicherung des Geschenknehmers.

Im Vorlageantrag vom 9. März 1998 brachte der Bw im Wesentlichen ergänzend vor, dass der Bw schon die ganzen 80er Jahre ein Bauunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens geführt habe. Das Unternehmen habe schon vor der Eheschließung mit GK bestanden. Auch nach der Eheschließung sei das Unternehmen vom Bw einzig und allein auf seine Rechnung geführt worden. Im Jahr 1991 habe der Bw sein bisher erarbeitetes Vermögen gegenüber einem Gläubigerzugriff absichern wollen. Er habe daher die Gründung einer GmbH ins Auge gefasst. Da es nach dem damaligen GmbH-Gesetz nicht möglich gewesen sei, eine Einpersonen-GmbH zu gründen, habe er seine Gattin GK ersucht ihn als Gründungshelferin zu unterstützen. GK habe 75% der Anteile übernommen, weil dadurch der Bw auch noch die Lohnsteuervorteile eines Dienstnehmers lukrieren wollte. Zur Absicherung des Bw habe GK gleichzeitig mit der Gesellschaftsgründung dem Bw ein unwiderrufliches Anbot auf Abtretung der Geschäftsanteile eingeräumt. Diese Anbotseinräumung sei am selben Tag erfolgt wie die Gesellschaftsgründung. Durch die gleichzeitig erfolgte Gesellschaftsgründung und Anbotseinräumung sei GK nie wirtschaftliche Eigentümerin ihrer Geschäftsanteile geworden. Durch die Gründungshelferfunktion die GK ausgeübt habe, sei die Einräumung des Angebotes auf Abtretung des Geschäftsanteiles keine Schenkung sondern moralische Pflicht gewesen. Schließlich habe auch der Bw dieses Unternehmen aufgebaut. Ein Schenkungswille sei laut GK keineswegs gegeben gewesen, da das Unternehmen aus der Sicht von GK sowieso vom Bw aufgebaut worden sei und ihm gehört habe. Der Umstand, dass im Anbot unter § 10 angeführt sei, dass die Abtretung bei positiver Geschäftsentwicklung und folglichem Missverhältnis zwischen Abtretungspreis und Wert der Beteiligung Schenkungscharakter hat, habe aus seiner Sicht keine Auswirkung auf die Beurteilung der Abtretung. Die Beurteilung als Schenkung sei wohl durch einen Sachverständigen (Notar)

nicht jedoch für einen Laien leicht möglich. Die Formulierung durch den Notar sei in dieser Form jedoch üblich, damit der Vertrag nicht wegen Irrtum angefochten werden könne. Auch die Formulierung, dass der Geschäftsanteil im unbeschränkten Eigentum von GK stehe, sage nichts über den Umstand aus, dass GK nur unter der Bedingung, dass sie sofort ein Anbot auf Abtretung der Geschäftsanteile unterbreite, zur Teilnahme an der Gesellschaft als Gründungshelferin berechtigt werde. Es komme zu keiner Bereicherung des Bw, da er die Einräumung des Angebotes erzwungen habe. Ein Schenkungswille liege daher nicht vor. Erst nachdem für den Bw sicher gewesen sei, dass er jederzeit über alle Anteile der GmbH verfügen könne, habe der Bw sei bisheriges Einzelunternehmen in die neue GmbH eingebracht, weshalb die weiteren Betriebsgewinne in der GmbH anfielen. Nach einem Steuerberaterwechsel und einem gründlichen Aktenstudium sei festgestellt worden, dass obiges Anbot auf Abtretung von Geschäftsanteilen bestand. Aus dem vorliegenden Sachverhalt sei klar erkennbar, dass der Bw faktischer Alleineigentümer der GmbH gewesen sei. Die GmbH habe hierauf die obgenannte Option zugunsten des Bw freiwillig offengelegt und die bisher ersparten Steuern (Lohn- und Gewerbesteuer) nachträglich abgeführt. Um die faktischen Eigentumsverhältnisse klarzustellen, seien hierauf die Geschäftsanteile von GK an den Bw zum Nominale abgetreten worden. Er beantrage daher den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2003 teilte der Bw dem UFS auf Vorhalt mit, dass kein eigener Vertrag über die Einbringung des Unternehmens in die GmbH verfasst worden sei. Steuer- und zivilrechtlich habe es sich um einen Verkauf des Unternehmens gehandelt; der Bw habe sein gesamtes bisher als Einzelunternehmen geführtes Unternehmen an die GmbH verkauft. Es sei lediglich eine Rechnung gestellt worden. Die entsprechenden Unterlagen lägen nicht mehr vor.

Es sei kein eigener Stimmrechtsbindungsvertrag erstellt worden, da der Bw durch das vorliegende Anbot in der Lage gewesen sei jederzeit die Anteile an sich zu ziehen und somit alle ihm genehmen Beschlüsse habe fassen können.

Sämtliche von der Gesellschaft erzielten Gewinne seien dem Bw zugeflossen.

Dass die Erben des Bw keine Ansprüche aus dem Anbot erhalten haben sei wohl dem Umstand zuzuschreiben, dass dieser Umstand bei der Anbotserstellung überhaupt übersehen worden sei. Es könne aber auch sein, dass die Einbeziehung von Erben nicht wichtig erschienen sei, da die Erben des Bw auch die Kinder von GK seien. Im Todfall des Bw müssten die minderjährigen Kinder sowieso durch GK versorgt werden, weshalb für diesen Fall keine Vorsorge getroffen worden sei.

Das Anbot sei dem Finanzamt um den Jahreswechsel 1994/1995 zur Kenntnis gebracht worden

Der Bw sei seit jeher GSVG sozialversichert gewesen. GK sei 1992 bis 1994 GSVG sozialversichert gewesen. Seit 1995 sei sie wieder nach ASVG versichert.

Der Bw habe über keine Sperrminorität verfügt, da dies auf Grund der Option nicht nötig gewesen sei.

Der Bw legte gemeinsam mit dieser Vorhaltsbeantwortung das Schreiben vom 6. Dezember 1994 der Kanzlei Mag. B vor, in der der Bw die berichtigte Steuererklärung 1992 zur Weiterleitung an das Finanzamt übermittelte, sowie die berichtigte Steuererklärung samt Erläuterung zur Optionsoffenlegung für das Finanzamt, dem UFS vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 Abs 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz u.a. Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 2 (neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts nach § 3 Abs. 1 Z. 1) jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine freigebige Zuwendung vor, wenn die Zuwendung unter Lebenden erfolgt, der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls würde eine gleichfalls steuerpflichtige Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vorliegen) und der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Der Wille zur Unentgeltlichkeit oder auch Wille zur Freigebigkeit wird auf Grund der dem Zuwendenden bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen bestimmt. Zu den Umständen, die der Ehefrau des Klägers bekannt gewesen sein müssen, um nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen einen Willen zur Unentgeltlichkeit annehmen zu können, gehört die Tatsache, dass der Wert des übertragenen Geschäftsanteiles den Abtretungspreis erheblich überstieg. Dies war GK auf Grund der Tatsache, dass sie Geschäftsführerin der GmbH war sicherlich bekannt und wird auch weder in der Berufung noch im Vorlageantrag bestritten. Zudem geht aus § 10 des Anbotsvertrages klar hervor, dass sich GK darüber im klaren war, dass bei entsprechender positiver Geschäftsentwicklung der vereinbarte Abtretungspreis im Missverhältnis zum wahren Wert der Beteiligung steht, sohin diese Abtretung jedenfalls in privatrechtlicher Sicht Schenkungscharakter aufweist. GK hat

somit eine Bereicherung des Bw bewusst in Kauf genommen. Bereicherungsabsicht liegt daher vor.

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können grundsätzlich den Tatbestand nach § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG nicht erfüllen. Ist der Zuwendende zu Recht oder zu Unrecht der Meinung, in Erfüllung einer bestehenden rechtlichen Verpflichtung zu handeln, so handelt er nicht freiwillig.

Im gegenständlichen Fall war GK auf Grund des Angebotes vom 17. Dezember 1991 verpflichtet ihren Anteil an der GmbH an den Bw um den Nominalwert abzutreten. Diese rechtliche Verpflichtung – in Form eines Anbotes – schließt das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung aber nur dann aus, wenn diese rechtliche Verpflichtung nicht ihrerseits freigebig eingegangen worden ist.

Vom Bw wurde weder behauptet, dass GK ihre Anteile an der GmbH nur treuhändig für den Bw gehalten hat, noch kann eine solche Treuhandschaft angenommen werden, weil nach der Rechtsprechung des VwGH Treuhandvereinbarungen unter nahen Angehörigen dem Finanzamt pro futuro bekannt gegeben werden müssen, da es nicht möglich sein soll steuerliche Folgen zwischen nahen Angehörigen willkürlich herbeizuführen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH verschafft eine Option auf den Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH allein kein wirtschaftliches Eigentum an diesen Geschäftsanteilen. Auch ein Abtretungsangebot ändert nichts daran, dass der anbietende Gesellschafter sein Gesellschaftsrecht (Stimmrecht) bis zur Abtretung ohne Rücksicht auf die Wünsche des Abtretungsberechtigten ausüben kann und die Ausübung des Stimmrechtes – gerade bei einem Mehrheitsanteil – von entscheidendem Einfluss auf die wirtschaftliche Gestion der Gesellschaft ist, können doch jedenfalls gegen die Stimme des Mehrheitsgesellschafters Gesellschafterbeschlüsse nicht zustande kommen. Im vorliegenden Fall bestand weder ein Stimmrechtsbindungsvertrag noch hatte der Bw eine Sperrminorität. Dem Bw stand daher wirtschaftliches Eigentum am Gesellschaftsanteil der GK nicht zu. Vielmehr war GK sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentümerin des von ihr übernommenen Gesellschaftsanteiles.

Da laut Vorhaltsbeantwortung das Einzelunternehmen an die GmbH verkauft wurde, die GmbH – und sohin GK mittelbar – keine stillen Reserven des Einzelunternehmens, die ausschließlich vom Bw geschaffen wurden, übernommen hat, besteht auch keine moralische Verpflichtung der GK ihren Anteil an den Bw um den Nominalwert zu übertragen.

Was das Vorbringen des Bw betrifft, dass GK lediglich als Gründungshelferin fungiert habe, so ist dies für den UFS nicht nachvollziehbar, da Gründungshelfer typischerweise nur über einen Zwerganteil verfügen und diesen nach erfolgter Gründung an den Mehrheitsgesellschafter abtreten. Im vorliegenden Fall hat GK aber über einen 75% Anteil verfügt, diesen über Jahre gehalten, das Stimmrecht weisungsfrei ausgeübt und war überdies noch Geschäftsführerin der GmbH. Es kann also keine Rede davon sein, dass GK lediglich als Gründungshelferin fungiert hat.

Was das Vorbringen betrifft, dass GK keine Gewinnausschüttungen zugekommen sind, so ist darauf hinzuweisen, dass eine Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der GmbH betreffend den Zeitraum 1992 bis 1994 ergeben hat, dass auch keine Gewinne an den Bw ausgeschüttet wurden. Diese Tatsache spricht daher auch nicht für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen der GK beim Bw.

Eine faktische Einflussnahme ist sicher auch in Bezug auf die hohen Verrechnungsforderungen, die für die GmbH und damit mittelbar für die Gesellschafter Schulden darstellen und den Umstand, dass die Gesellschafter Ehegatten sind, möglich, hat aber mit der Gesellschafterstellung nichts zu tun.

Aus § 9 des Angebotes geht hervor, dass die Rechtsnachfolger nach dem Bw keinerlei Rechte aus dem Anbot erlangen. Läge tatsächlich wirtschaftliches Eigentum des Bw vor, so ginge dies bzw. die Ansprüche daraus auch auf die Gesamtrechtsnachfolger über. Dies ist aber ausdrücklich ausgeschlossen. Die Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung, dass bei der Angebotserstellung vielleicht übersehen wurde, dass die Erben keine Ansprüche aus dem Anbot erhalten ist aus der Formulierung des § 9 des Angebotes wonach *“allfällige Erben des Anbotempfängers jedoch keinerlei Recht aus diesem Anbot erlangen”* nicht nachvollziehbar. Läge tatsächlich wirtschaftliches Eigentum des Bw vor, so ginge dieses bzw. die Ansprüche daraus auch auf die Gesamtrechtsnachfolger über. Dies ist aber im Anbot ausdrücklich ausgeschlossen. Die Tatsache, dass die Erben des Bw auch die Kinder der GK sind, ändert am Ausschluss der Erben nichts.

Das Angebot enthält sämtliche Tatbestandsmerkmale einer Schenkungsvereinbarung und wurde auch in der für die zivilrechtliche Gültigkeit notwendigen Notariatsaktsform abgeschlossen. Durch die Annahme des Angebotes hat der Bw diese zivilrechtlich vollgültige Schenkungsvereinbarung durch einseitige Erklärung vom 30. Dezember 1994 angenommen und dadurch in Geltung gesetzt.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass der Bw durch die Annahme des ihm von GK eingeräumten Angebotes auf Kosten der GK bereichert wurde und dass GK bei Einräumung dieses Angebotes zumindest in Kauf genommen hat, dass der Bw wenn er dieses Anbot annimmt dadurch bereichert wird. Es liegt daher eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG vor. Die Schenkungssteuerschuld ist gemäß § 12 Abs 2 ErbStG mit Ausführung der Zuwendung, das ist gleichzeitig mit der Annahme des Angebotes, erfolgt. Die Bemessungsgrundlage wurde auf Grund der Angaben des Bw ermittelt. Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 14. August 2003