

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Stb, über die Beschwerde vom 19. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes W vom 21. Juni 2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008

zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 BundesVerfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) war nach einer Einbringung sämtlicher Mitunternehmensanteile an der LL-Maschinen GmbH & CoKG und der AA Technik GmbH & CoKG gemäß Art. III UmgrStG (Stichtag der Einbringung 31.12.2004) in die LL-Maschinen GmbH und nach einer Erhöhung des Stammkapitals von 36.336,42 € auf 3.000.000 € mit einer Stammeinlage von 421.889,50 € zu 14,06% und nach einer

weiteren Erhöhung des Stammkapitals auf 3.780.000 € am 4.7.2008 mit 11,16% an der LL-Maschinen GmbH (kurz: LL-GmbH) beteiligt.

Im Zuge einer von der Großbetriebsprüfung bei der LL-GmbH im Jahr 2008 abgeschlossenen Außenprüfung (Bp-Bericht vom 19.5.2005) wurden nach der Einbringung nach Art. III die Anschaffungskosten sämtlicher Gesellschafter, darunter auch jene der Bf, den Prüfungsfeststellungen entsprechend angepasst. Die steuerlichen Anschaffungskosten der Geschäftsanteile der Bf wurden (von ursprünglich minus 2,7 Mio. EUR) auf minus 170.962,77 EUR erhöht.

Im Zuge einer weiteren von der Großbetriebsprüfung im Jahre 2010 bei der Bf für die Jahre 2003-2006 abgeschlossenen Außenprüfung (Bp-Bericht vom 3.3.2010) stellte der Prüfer ua fest, dass die Bf mit Notariatsakt vom 4.7.2008 ihre Geschäftsanteile an der LL-GmbH in der Höhe von 421,889,50 EUR mit Wirkung vom 1.8.2008 an die K-Holding mit Sitz in Luxemburg, die bereits bisher (Einbringungsvertrag vom 24.10.2006) eine Stammeinlage von 780.000 EUR (26%) am Stammkapital der LL-GmbH hielt, verschenkt hat. Die im September 2006 neu gegründete K-Holding stand im Alleineigentum von KR Ferdinand M, dem Ehegatten der Bf. Die Bf wiederum war geschäftsführende Verwaltungsrätin dieser Gesellschaft. Mit Notariatsakt vom gleichen Tag (4.7.2008) veräußerte die K-Holding Luxemburg, ebenfalls mit Wirkung vom 1.8.2008, ihre Geschäftsanteile in Höhe von 1.201.889,50 EUR (bisheriger Geschäftsanteil von 780.000 EUR zuzüglich des von der Bf übernommenen Anteiles von 421.889,50 EUR) an den Mitgesellschafter Franz F (bisher mit 50% beteiligt) um den Abtretungspreis von 1 EUR, der somit (nach der Kapitalerhöhung vom gleichen Tag) 92,11% am Stammkapital der LL-GmbH hielt. Den Schenkungsvertrag vom 4.7.2008 unterzeichnete die Bf sowohl als Geschenkgeberin als auch als geschäftsführende Verwaltungsrätin der Geschenkgeberin. Den am gleichen Tag (4.7.2008) abgeschlossenen Abtretungsvertrag unterzeichnete die Bf ebenfalls als geschäftsführende Verwaltungsrätin der abtretenden K-Holding (und vorhergehende Geschenknehmerin). Nach Ansicht des Prüfers habe die Bf durch diese Rechtsgeschäfte im Familienkreis (Schenkung mit der anschließenden Veräußerung durch die ausländische Firma des Ehegatten) an einen inländischen Gesellschafter einen gemäß § 31 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn vermeiden können. Nach Ansicht des Prüfers hätte die Bf bei einem direkten Verkauf an den Mitgesellschafter Franz F um 1 EUR einen Veräußerungsgewinn in Höhe der negativen Anschaffungskosten des Geschäftsanteiles von 170.962 EUR zu versteuern gehabt. Das Finanzamt wurde ersucht (Schreiben des Prüfers vom 3.3.2010), im Rahmen der Veranlagung der Bf für das Jahr 2008 zu prüfen, ob diese Vorgangsweise nicht als Umgehungsgeschäft nach § 23 BAO zu werten sei, das für die Erhebung der Abgaben ohne Bedeutung zu bleiben habe.

Am 4.11.2009 wurde über das Vermögen der LL-GmbH das Konkursverfahren eröffnet, das mit einer Konkursquote von 27,38% endete. Im Firmenbuch wurde die LL-GmbH am 7.11.2012 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht.

In dem für die Bf am 21.6.2012 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2008 setzte das Finanzamt unter den sonstigen Einkünften 170.962,44 EUR als Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen an. In der Begründung wurde ausgeführt, mit Notariatsakt vom 4.7.2008 seien Geschäftsanteile in Höhe von 421.889,50 EUR an der LL-GmbH an die K-Holding, Luxemburg, verschenkt worden. Die Anschaffungskosten dieser Geschäftsanteile hätten -170.962,44 EUR betragen. Gemäß § 31 Abs. 2 EStG würden als Beteiligungsveräußerung im Sinne des § 31 Abs. 1 EStG auch Umstände gelten, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen. Somit ergebe sich 2008 ein Gewinn aus Beteiligungsveräußerung von 170.962,44 EUR.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 19.7.2010 eingebrachten Beschwerde wurde eingewendet, gemäß Pkt. II des Notariatsaktes vom 4.7.2008 hätte die Wirksamkeit des Schenkungsvertrages zum 1.8.2008 eintreten sollen. Vor Wirksamwerden dieses Schenkungsvertrages hätten die Vertragsteile jedoch eine Vereinbarung über seine Aufhebung getroffen, da die Bf den Geschäftsanteil nicht unbelastet übertragen habe können. Der Schenkungsvertrag sei daher nie in Rechtswirksamkeit getreten und die von der Abgabenbehörde unterstellte Beteiligungsveräußerung habe nie stattgefunden.

Aufgrund eines Ergänzungsauftrages des Finanzamtes vom 30.7.2012 legte die Bf eine Vereinbarung über die Aufhebung des Schenkungsvertrages samt dazugehörigem Notariatsakt, datiert mit 22.7.2008, sowie die letztlich gültige Vereinbarung über die Schenkung der Anteile an der LL-GmbH vom 5.8.2008 in Kopie zur Einsicht vor. Hinsichtlich der Gründe für die Aufhebung des Schenkungsvertrages zwischen der Bf und der K-Holding in Luxemburg vom 4.7.2008, verwies die Bf auf Pkt. II der Vereinbarung über die Aufhebung des Schenkungsvertrages vom 22.7.2008.

Unter Pkt. II dieser Vereinbarung wurde ausgeführt:

Die „Vertragsteile kommen nunmehr einvernehmlich dahingehend überein, diesen zu Punkt I. bezeichneten Schenkungsvertrag vor seinem Wirksamwerden einvernehmlich und ersatzlos aufzuheben, da die Bf entgegen der beidseits unterstellten Annahme, den Geschäftsanteil unbelastet übergeben zu können, diese Bedingung nicht erfüllen kann, da mit dem Anteil verbundene Bankhaftungen nicht gelöst werden können.“

Gezeichnet war dieser Vertrag sowohl für die Geschenkgeberin (Bf) als auch für die Geschenknehmerin (K-Holding) allein von der Bf.

Aus dem gleichzeitig vorgelegten Schenkungsvertrag und Notariatsakt vom 5.8.2012 geht hervor, dass die Bf nach Auflösung der Schenkung mit der K-Holding in Luxemburg, ihren Geschäftsanteil an der LL-GmbH mit der Stammeinlage von 421.889,50 EUR nunmehr unmittelbar an den Mitgesellschafter Franz F verschenkt hat (Pkt. II des Vertrages). In Pkt. III erklärte der Geschenknehmer die abtretende Gesellschafterin für alle von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschafterverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

In einer weiteren Ergänzung zur Beschwerde legte die steuerliche Vertreterin der Bf eine mit 4.9.2012 datierte Stellungnahme des damaligen Vertragsverfasser RA Dr. KK (der bis zum Jahr 2002 selbst Gesellschafter der LL-GmbH gewesen war) dem Finanzamt vor. Darin weist RA Dr. KK eingangs darauf hin, dass die Bf ihm ersucht habe, zur Nachfrage des Finanzamtes, warum es damals zu einer Aufhebung des Schenkungsvertrages (gemäß dem Notariatsaktes von Dr. Notar) gekommen sei, Stellung zu nehmen. RA Dr. KK führte dazu zusammengefasst aus: Alle Gesellschafter der damaligen LL-GmbH hätten unterschiedliche Haftungen für diese Gesellschaft übernommen, von denen damals nicht absehbar gewesen sei, inwieweit sie schlagend werden würden, Tatsächlich sei dann im Jahr 2009 die LL-GmbH auch in Konkurs gegangen, was bedeute, dass auf die damaligen Geschäftsunterlagen nicht mehr zurückgegriffen werden könne. Die Aufhebung des Vertrages bedürfe grundsätzlich keiner Begründung, wenn sich die Vertragsparteien einig seien. Die in Pkt. II der Aufhebungsvereinbarung enthaltene Begründung sei daher im Grunde genommen überflüssig und rechtlich irrelevant. Faktum und durch die Beglaubigung nachgewiesen sei der Umstand, dass der Schenkungsvertrag vor seinem Wirksamwerden von den Vertragsteilen einvernehmlich beseitigt worden sei. Der Schenkungsvertrag wäre überdies nichtig gewesen, da es sich um ein "In-sich-Geschäft" gehandelt habe. Ein solches Geschäft liege vor, wenn ein Geschäftsführer im Namen der GmbH (K-Holding) mit sich selbst (Selbstkontrahierung) einen Vertrag abschließe. Zur Wirksamkeit eines solchen Geschäftes bedürfe es der ausdrücklichen Zustimmung der Gesellschafter der GmbH bzw. K-Holding). Er glaube daher, dass es insgesamt keiner Begründung bedürfe, warum der damalige Schenkungsvertrag aufgehoben worden sei. Das nachgewiesene Faktum und die sich daraus ergebende – auch steuerliche – Konsequenz lägen auf der Hand.

Die steuerliche Vertreterin der Bf führte in einem Schreiben vom 17.10.2012 zur oben angeführten Beschwerde ergänzend aus, zum Zeitpunkt der Schenkung an die K-Holding sei die Bf ursprünglich davon ausgegangen, dass keinerlei Haftungen vorliegen würden. In der Folge habe die Bf jedoch Zweifel bekommen, ob tatsächlich keine Haftung gegeben sei, daher sei der Schenkungsvertrag aufgehoben worden. Bei der nachfolgenden Schenkung an Franz F sei auf diesen Passus explizit verzichtet worden, da die Bank damals zu Haftungsfragen keine verbindliche Auskunft machen wollte. In weiterer Folge habe sich dann herausgestellt, dass tatsächlich keine Haftungen der Bf bestanden hätten und aus diesem Grund Franz F ihr gar keine Freistellung aus einer persönlichen Haftung habe ermöglichen können. Es handle sich daher um eine reine Schenkung. Die Rz 1182 KStR sei daher nicht anwendbar. Diesem Schreiben legte die steuerliche Vertreterin ein an die Bf gerichtetes Schreiben der Bank C vom 17.10.2012 bei, in dem die Bank bestätigt, dass die Geschäftsanteile der Bf an der LL-GmbH zu Gunsten der Bank weder verpfändet noch abgetreten waren.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.1.2013 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Das Finanzamt erkannte zwar an, dass es aufgrund der am 22.7.2008

erfolgten Aufhebung des Schenkungsvertrages vom 4.7.2008 noch vor dieser wirksam werden konnte, zu keiner Übertragung der hier strittigen Geschäftsanteile an die K-Holding gekommen sei und daher auf Basis dieses Vertrages ein Veräußerungsgewinn nicht anzusetzen sei, vertrat aber die Ansicht, dass der Schenkungsvertrag vom 5.8.2008 mit dem die Bf ihre Geschäftsanteile an der LL-GmbH wirksam an den Mitgesellschafter Franz F übertragen habe, in Hinblick auf die übernommen Haftungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Schenkung sondern als eine entgeltliche Abtretung anzusehen sei und damit die Voraussetzungen für eine Beteiligungsveräußerung im Sinne des § 31 Abs. 1 EStG vorliegen würden. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung wird dazu zusammengefasst ausgeführt, im Schenkungsvertrag zwischen der Bf und Franz F vom 5.8.2008 sei zwar auf Pkt. IV des aufgehobenen Schenkungsvertrages zwischen der Bf und der K-Holding vom 4.7.2008, nach dem die Bf dafür hafte, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil ihr unbeschränktes Eigentum darstelle und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sei, explizit verzichtet worden, im Pkt. III werde aber ausgeführt:

„Herr Franz F erwirbt diesen Geschäftsanteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber Gesellschaft und Mitgesellschaftern. Er erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und die abtretende Gesellschafterin für alle von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.“

Aus dem aufgezeigten Sachverhalt ergebe sich unzweifelhaft, dass bei Vertragsabschluss die Entlastung aus möglichen Haftungen für die Vertragsparteien ein wesentlicher Teil des Rechtsgeschäftes gewesen sei. Daran ändere auch die nunmehrige Behauptung nichts, es habe gar keine Haftungen gegeben; maßgebend sei die Willensbildung zum Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes.

Im Vorlageantrag vom 4.2.2013 wird eingewendet, die Bf habe am 5.8.2008 Franz F ihren gesamten Geschäftsanteil an der LL-GmbH im Nennbetrag einer voll geleisteten Stammeinlage von 421.889,50 EUR geschenkt. Mit dieser Schenkung habe die Bf dem beschenkten Franz F den Weg zu einer Sanierung der LL-GmbH frei gemacht. Franz F sollte als beherrschender Gesellschafter freie Hand haben, um alle Schritte zur Sanierung ohne langwierige Rücksprachen oder Genehmigungen in Generalversammlungen setzen zu können. Die Bf sei im Zeitpunkt der Schenkung gegenüber der LL-GmbH und gegenüber deren Gläubigern frei von Verpflichtungen und Haftungen (Bürgschaften, Garantien etc.) gewesen. Das bestätige das nachfolgende Insolvenzverfahren, in welchem die Bf nicht in Anspruch genommen worden sei. Der Masseverwalter des Insolvenzverfahrens über die LL-GmbH bestätige dies im beiliegenden Schreiben. Im Fall einer Schenkung von GmbH-Anteilen im Privatvermögen des Schenkers habe der Beschenkte die Anschaffungskosten des Schenkers fortzuführen. Das entspreche der einhelligen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis. Die Bf habe im Zuge der Schenkung an Franz F keinerlei Verpflichtungen aus Haftungen, Bürgschaften, Garantien

etc. auf den Geschenknehmer überbunden. Die Schenkung an Franz F sei zur Gänze ohne Entgelt erfolgt. Die vom Finanzamt getroffene Annahme eines Entgelts, einer entgeltlichen Veräußerung, entspreche nicht dem tatsächlichen Sachverhalt. Punkt III. des Schenkungsvertrages vom 5.8.2008 sei eine Standardklausel, die im konkreten Fall ins Leere greife, weil die Schenkerin im Zeitpunkt der Schenkung frei von Verpflichtungen, Haftungen, Bürgschaften etc. sowohl gegenüber der LL-GmbH als auch gegenüber deren Gläubigern gewesen sei. Eine entgeltliche Veräußerung liege somit nicht vor. Die belangte Behörde bleibe jeden Beweis für eine vom Beschenkten übernommene Verpflichtung schuldig. Das Finanzamt verletze somit seine Verpflichtung, den Sachverhalt objektiv und sachlich festzustellen und auch zu Gunsten der Bf zu würdigen. Werde in Form eines Notariatsaktes eine Schenkung und somit eine unentgeltliche Abtretung der Anteile an der LL-GmbH erklärt, so sei es nicht schlüssig, entgegen der ausdrücklich erklärt Unentgeltlichkeit eine entgeltliche Veräußerung zu unterstellen, ohne ein Entgelt im Tatsächlichen nachzuweisen.

In dem dem Vorlageantrag beigelegten Schreiben des ehemaligen Masseverwalters Dr. Franz Z an die Bf vom 28.1.2013 erklärt dieser, er habe als Masseverwalter über das Vermögen der LL-GmbH sämtliche Geschäftsunterlagen, insbesondere die Transaktionen zwischen den Gesellschaftern, einsehen können und könne daher bestätigen, dass die Bf weder für die LL-GmbH noch für den damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer Franz F irgendwelche Haftungen übernommen habe. Insgesamt habe er auch keine Gegenleistung für die Schenkung von Gesellschaftsanteilen an Franz F erkennen können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, zählen zu den sonstigen Einkünften auch solche aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG.

Nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBI I 2001/2) gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Nach Abs. 2 gelten als Veräußerung im Sinne des § 31 Abs. 1 auch

1. der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig von Ausmaß der Beteiligung und
2. Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteils im Sinne des Abs. 1 führen. Bei Wegzug

- in einen Staat der Europäischen Union oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne des ersten Satzes.

Nach Abs. 3 erster Teilstrich leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

2) Unstrittig ist, dass die Bf zu mehr als 1% an der LL-GmbH beteiligt war. Unstrittig ist auch, dass die Anschaffungskosten ihres Gesellschaftsanteils minus 170.962,77 EUR betragen haben.

3) Strittig ist hingegen, ob die gegenständliche Anteilsübertragung als eine Veräußerung anzusehen ist. Unentgeltliche Anteilsübertragungen (zB Schenkungen, Erwerb von Todeswegen) unterliegen nicht dem § 31 Abs. 1 EStG. Eine Besteuerung einer Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft nach § 31 Abs. 1 EStG setzt eine Veräußerung voraus. Eine Veräußerung liegt nur dann vor, wenn die Anteilsübertragung auf entgeltlicher Grundlage erfolgt. Auch der Kauf von Anteilen um einen symbolischen Betrag stellt ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Gleiches gilt, wenn sich für eine an sich unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (vgl. VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045). Zum Veräußerungserlös zählt alles, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet. Dazu gehören ua auch vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2008, § 31 Rz 27; Doralt, EStG⁹ § 31 Tz 156).

4) Wie bereits oben ausgeführt hat die Bf mit Notariatsakt vom 4.7.2008 ihre Geschäftsanteile an der LL-GmbH in der Höhe von 421,889,50 EUR (14,06% des Stammkapitals) mit Wirkung vom 1.8.2008 an die K-Holding mit Sitz in Luxemburg, bei der sie geschäftsführende Verwaltungsrätin war, verschenkt. Die K-Holding war eine 100%ige Tochter der L-Holding GmbH in Innsbruck, an der wiederum der Ehegatte der Bf alleiniger Gesellschafter war. Die K-Holding hielt bereits bisher (aufgrund einer Einbringung der R-Invest SE, Luxemburg aus dem Jahr 2005) an der LL-GmbH eine Stammeinlage von 780.000 EUR (26% vom Stammkapital).

5) Nach Pkt. III dieses Schenkungsvertrages erwarb die K-Holding diesen GmbH-Anteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber Gesellschaft und Mitgesellschaftern. Sie erklärte, „*den Gesellschaftsvertrag in der geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und die abtretende Gesellschafterin für alle von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergaben, klag- und schadlos zu halten*

In Pkt. IV des Vertrages wurde ausgeführt: „*Die verschenkende Gesellschafterin, Frau N M haftet dafür, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil ihr unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist.*“

6) Am gleichen Tag veräußerte die K-Holding ebenfalls mit Wirkung vom 1.8.2008 den von der Bf geschenkt erhaltenen Geschäftsanteil von 421,89,50 EUR und ihren eigenen Geschäftsanteile von 780.000 EUR, somit 1.201.889,50 EUR (40,06% des Stammkapitals), um den Abtretungspreis von 1 EUR an den Mitgesellschafter der LL-GmbH, Franz F. Die Haftungsbestimmungen (Pkt. III und IV des Abtretungsvertrages) waren wortgleich mit dem im oben angeführten Schenkungsvertrag der Bf. Der Schenkungsvertrag wurde von der Bf sowohl als Geschenkgeberin im eigenen Namen als auch als Geschenknehmerin im Namen der K-Holding unterfertigt. Ebenso wurde die unmittelbar daran anschließende Abtretung der Geschäftsanteile an Franz F um 1 EUR von der Bf als Verwaltungsrätin der K-Holding unterfertigt.

7) Die am 22.7.2008 mit Notariatsakt vorgenommene Aufhebungen des Schenkungsvertrages vom 4.7.2008 wurden unter Pkt. II damit begründet, dass die Bf (als Geschenkgeberin) entgegen der beiderseits unterstellen Annahme, die Bedingung, den Geschäftsanteil unbelastet übergeben zu können, nicht erfüllen könne, „*da mit dem Anteil verbundene Bankhaftungen nicht gelöst werden können.*“

8) Der gleichzeitig aufgehobene Abtretungsvertrag vom 4.7.2008 zwischen der K-Holding und Franz F enthält keine Begründung für die Aufhebung sondern es wird lediglich angemerkt, dass der Abtretungsvertrag vor seinem Wirksamwerden (Anm. 1.8.2008) einvernehmlich und ersatzlos aufgehoben wird.

9) In weiterer Folge hat die Bf mit Schenkungsvertrag und Notariatsakt vom 5.8.2008 ihren Geschäftsanteil (421.889,50 EUR) an der LL-GmbH direkt an Franz F verschenkt. Die Vertragsbestimmungen sind weitgehend wortgleich mit jenen im aufgehobenen Schenkungsvertrag vom 4.7.2008. Lediglich die Vertragsbestimmung wonach die Bf dafür haftet, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil ihr unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist, wurde nicht mehr aufgenommen. Die Bestimmung (Pkt. III), wonach sich der Erwerber verpflichtet die Bf für alle von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten, wurde beibehalten.

10) Gleichzeitig mit diesem Schenkungsvertrag übertrug die K-Holding, vertreten durch die Bf als geschäftsführende Verwaltungsrätin, ihren Geschäftsanteil an der LL-GmbH von 780.000 EUR um den Abtretungspreis von 1 EUR an Franz F. Der Vertrag ist wortgleich mit jenem vom 4.7.2008, nur dass sich die Abtretung, nach der Auflösung des Schenkungsvertrages vom 4.7.2008, nicht mehr auch auf den von der Bf übernommenen Geschäftsanteil bezieht. Mit dieser Vertragsfolge war das mit den ursprünglichen, in der Folge aber aufgehobenen Verträgen, angestrebte Ergebnis, Franz F sowohl die von der Bf als auch die von der K-Holding gehaltenen Geschäftsanteile der LL-GmbH zu übertragen, (wieder) erreicht.

11) Folgt man dem Vertragstext und der Begründung der Bf für die Auslösung der vorangegangen Verträge, so war Franz F offensichtlich bereit die Geschäftsanteile der Bf mit all ihren Belastungen und den von der Bf eingegangenen Verbindlichkeiten zu übernehmen. Denn aufgrund des Umstandes, dass der ursprüngliche Schenkungsvertrag zwischen der Bf und der K-Holding allein mit der Begründung aufgehoben worden ist, dass die mit den GmbH-Anteil verbundenen Bankhaftungen nicht gelöst werden konnten (was gleichzeitig auch die Auflösung des Abtretungsvertrag zwischen der K-Holding und Franz F zur Folge hatte), musste er davon ausgehen, dass die von der Bf übernommenen Geschäftsanteile belastet sind. Da er sich im Schenkungsvertrag vom 5.8.2008 zudem verpflichtet hat, die Bf für alle von ihr aus dem Gesellschaftsverhältnis übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, klag- und schadlos zu halten, war klargestellt, dass sämtliche mit den übertragenen Geschäftsanteilen verbunden Belastungen und Verbindlichkeiten von ihm zu tragen sind. Zudem hat auch der Vertragsverfasser RA Dr. KK, der - wie oben angeführt - bis 2002 selbst Gesellschafter der LL-GmbH gewesen ist und daher die internen Verhältnisse kennen musste, im oben angeführten Schreiben vom 4.9.2012 ausgeführt, dass alle Gesellschafter der damaligen LL-GmbH unterschiedliche Haftungen für die Gesellschaft übernommen haben, von denen damals nicht absehbar war, inwieweit sie schlagend werden.

12) Wie bereits oben ausgeführt, ist bei einer formal unentgeltliche Anteilsübertragung wirtschaftlich betrachtet von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn sich für die Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045).

Die Übernahme von möglichen Haftungen und Verbindlichkeit durch den Erwerber und die damit verbunden Freistellung der Bf von solchen Belastungen ist durchaus als ein solcher wirtschaftlicher Ausgleichsposten und damit als Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile anzusehen, zumal die Bf durch die im Pkt. III des Vertrages vereinbarte Klag- und Schadlosstellung für alle von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus Gesellschaftsverhältnis ergaben, befreit wurde. Die Übernahme von wirtschaftlichen Risiken und Haftungen ist auch dann als geldwerter Vorteil anzusehen, wenn zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch ungewiss sein sollte, ob es tatsächlich zu wirtschaftlichen Belastungen kommen wird.

Der vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Ansicht, dass im Hinblick auf die Haftungsübernahme, der Anteilsübertragung keine Schenkung sondern ein entgeltliches Rechtsgeschäft zu Grunde liegt, wird – folgt man den Vertragstext – durchaus geteilt.

13) Nachdem das Finanzamt aufgrund der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu erwartenden Haftungen des Erwerbers, von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft ausging, wurde im Vorlageantrag vom steuerlichen Vertreter der Bf entgegen der Begründung im Aufhebungsvertrag vom 27.7.2008 und entgegen den Angaben von RA Dr. Helmut KK als Vertragsverfasser und ehemaliger Mitgesellschafter der LL GmbH, wonach alle Gesellschafter der LL-GmbH unterschiedliche Haftungen für die Gesellschaft übernommen

haben, behauptet, die Bf sei zum Zeitpunkt der Schenkung frei von Verpflichtungen, Haftungen, Bürgschaften etc. sowohl gegenüber der LL-GmbH als auch gegenüber deren Gläubigern gewesen. Eine entgeltliche Veräußerung liege daher nicht vor, sondern die Schenkung an Franz F sei zur Gänze unentgeltlich erfolgt.

14) Die Angaben des Masseverwalters der LL-GmbH im Schreiben vom 28.1.2013, wonach er sämtliche Geschäftsunterlagen, insbesondere die Transaktionen zwischen den Gesellschaftern habe einsehen können und daher bestätigen könne, dass die Bf weder für die LL-GmbH noch für den damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer Franz F irgendwelche Haftungen übernommen habe und er auch keine Gegenleistung für die Schenkung der Gesellschaftsanteilen an Franz F habe erkennen können, mögen durchaus richtig sein. Auch wird die im Zuge des Beschwerdeverfahrens auf Wunsch der Bf ausgestellte Bestätigung der Bank C, dass der seinerzeitige Geschäftsanteil der Bf an der LL-GmbH zu Gunsten der Bank C weder verpfändet noch abgetreten war, nicht in Frage gestellt. Dabei soll aber nicht unerwähnt bleiben, dass die Bank C nicht die einzige Hausbank der LL-GmbH war und daher Haftungen gegenüber anderen Banken durchaus möglich gewesen wären.

Auch aus dem vom Bundesfinanzgericht beim Landesgericht Innsbruck angeforderten Konkursakt der LL-GmbH ergaben sich keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass der Geschäftsanteil der Bf mit Rechten Dritter belastet gewesen wäre oder die Bf, die mit Agenden der Geschäftsführung der LL-GmbH nicht betraut war, für Verbindlichkeiten der LL-GmbH gehaftet hätte. Soweit aus dem Konkursakt ersichtlich, wurden nur die Gesellschafter-Geschäftsführer Franz F und Edmund D für übernommene Haftungen für Verbindlichkeiten der LL-GmbH in Anspruch genommen. Ob zum Zeitpunkt der Schenkung für die Bf tatsächlich keine Haftungen bestanden haben oder die Gläubiger, aufgrund der im Schenkungsvertrag von Franz F übernommenen Verpflichtung, die Bf klag- und schadlos zu halten, auch die Bf von damals bestehenden Haftungen entlassen haben, konnte nicht mehr festgestellt werden.

15) Für die steuerrechtliche Beurteilung sind aber die Umstände maßgebend, wie sie sich zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteilsrechte dargestellt haben. Wie aber bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, war bei Vertragsabschluss die Entlastung aus möglichen Haftungen und Verbindlichkeiten (zumindest nach der Vertragslage) ein wesentlicher Teil des Rechtsgeschäftes. Der Einwand der Bf, wonach es sich bei der in Pkt. III des Schenkungsvertrages vom 5.8.2008 normierten Bestimmung, nach der die Bf für alle aus dem Gesellschaftsverhältnis übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten schadlos zu halten ist, um eine ins Leere gehende Standardklausel handelt, trifft gerade nach der gegenständlichen Vertragslage nicht zu, denn diese Verpflichtungen waren, zumindest nach der Begründung im Aufhebungsvertrag vom 22.7.2008, gerade ursächlich, warum der Schenkungsvertrag zwischen der Bf und der K-Holding vom 4.7.2008 aufgehoben worden ist.

Sollten aber tatsächlich – wie von der Bf nunmehr behauptet und von der Bank C und vom ehemaligen Masseverwalter der LL-GmbH bekräftigt wird, keine mit dem

Gesellschaftsverhältnis verbundene Haftungen der Bf bestanden haben, so erscheint es umso unverständlicher, warum der Schenkungsvertrag vom 4.7.2008 mit der Begründung aufgehoben worden ist, dass mit dem Gesellschaftsanteil verbundene Bankhaftungen nicht gelöst werden konnten, zumal davon ausgegangen werden kann, dass allein aufgrund der damit verbunden Kosten, diese Verträge vom 4.7.2008 nicht leichtfertig ohne sich zu vergewissern, ob tatsächlich Haftungen bestehen, aufgelöst worden sind.

16) Vor diesem Hintergrund erscheint die vom Prüfer der Großbetriebsprüfung im Schreiben an das Finanzamt (Aktenvermerk vom 3.3.2010) vertretene Ansicht, dass durch die Schenkung der Geschäftsanteile der LL-GmbH an die K-Holding in Luxemburg und die unmittelbar daran anschließende Abtretung dieser Anteile an Franz F, eine Besteuerung im Inland vermieden werden sollte, naheliegend, zumal bei einer direkten Abtretung an Franz F um 1 EUR die negativen Anschaffungskosten von -170.962,44 EUR der Besteuerung nach § 31 EStG zu unterziehen gewesen wären. In diesem Zusammenhang erscheint auch die Auflösung des Schenkungsvertrages zwischen der Bf und der K-Holding in einem anderen Licht.

17) Die Absicht der Bf war unzweifelhaft die Übertragung ihrer GmbH-Anteile an Franz F. Für die ursprünglich vorgenommene Zwischenschaltung einer Schenkung an die K-Holding mit Sitz in Luxemburg und die gleichzeitige Weiterveräußerung durch die K-Holding an Franz F in Innsbruck ist kein wirtschaftlicher Grund erkennbar, auch die Bf vermochte einen solchen nicht zu nennen. Die der Bf im Vorhalt vom 28.4.2016 gestellte Frage, warum sie ihre Gesellschaftsanteile nicht von vornherein direkt an Franz F übertragen hat sondern den Umweg über eine Schenkung an die K-Holding in Luxemburg gewählt hat, zumal ja auch die Abtretung ihrer an die K-Holding geschenkten Anteile an Franz F von ihr als geschäftsführende Verwaltungsrätin der K-Holding abgewickelt worden ist (Frage 4 des Vorhalts), ließ die Bf ebenso unbeantwortet wie die Frage, auf Grund welcher Überlegungen die K-Holding die von der Bf geschenkten Gesellschaftsanteile am gleichen Tag an Franz F abgetreten hat (Frage 3 des Vorhaltes).

18) Ein wirtschaftlicher Grund für die von der Bf ursprünglich gewählte Übertragung der Gesellschaftsanteile an Franz F über die von ihren Ehegatten als alleiniger Anteilseigner und ihr als geschäftsführende Verwaltungsrätin beherrschte K-Holding in Luxemburg, lässt sich nicht finden.

19) Die ganze Vertragskonstruktion deutet - wie vom Prüfer angedeutet - darauf hin, dass man durch die Schenkung an die K-Holding und die anschließenden Weiterveräußerung an Franz F eine Besteuerung der Anteilsveräußerung im Inland vermeiden wollte. Nachdem man noch vor Durchführung dieses Vertragskonstrukts offensichtlich erkannt hat, dass auch die Schenkung an ein in einen anderen Staat der europäischen Union gelegenes Unternehmen bei einer Weiterveräußerung durch dieses Unternehmen als Wegzugsbesteuerung im Inland nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG zu versteuern ist, hat man die Verträge wieder aufgelöst und durch eine inländische Schenkung ersetzt, die - bei einer tatsächlichen Unentgeltlichkeit - nicht nach § 31 EStG 1988 steuerbar ist.

20) Selbst tatsächlich bestehende Bankhaftungen, die nicht gelöste werden hätten können, wären kein Grund gewesen den gesamten Schenkungsvertrag aufzulösen. Der bestehende Schenkungsvertrag hätte nur insoweit abgeändert werden müssen, in dem die Bestimmung in Pkt. IV des Vertrages vom 4.7.2008, in der die Bf die Haftung übernahm, dass der Gesellschaftsanteil nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist, gestrichen worden wäre.

21) Aber offensichtlich wollte man den ganzen Schenkungsvertrag aufheben, nur so konnte man einer Wegzugsbesteuerung vermeiden. Dafür, dass die angeblich nicht lösbarer Bankhaftungen nur als Grund für die Auflösung des Schenkungsvertrages vorgeschoben worden sind, spricht auch der Umstand, dass die Bf die Frage (Vorhalt vom 28.4.2016, Frage 1), welche Bankhaftungen in welcher Höhe nicht gelöst werden konnten, die die Auflösung des Schenkungsvertrages zur Folge hatten, nicht beantwortet hat, sondern vielmehr betont hat, dass im Zeitpunkt der Schenkung an Franz F der geschenkte GmbH Anteil mit keinerlei Verbindlichkeiten oder Haftungen belastet gewesen sei.

Zudem ist auch zu beachten, dass zwischen der Bf und der K-Holding, die allein von der Bf und ihrem Ehegatten beherrscht worden ist, kein wirklicher Interessengegensatz bestanden hat. Wie bereits RA Dr. KK, der Vertragsverfasser des hier angesprochenen Schenkungsvertrages, in seinem im Zuge des Beschwerdeverfahrens verfassten Schreiben vom 4.9.2012 ausgeführt hat, handelte es sich bei diesem Schenkungsvertrag zwischen der Bf und der K-Holding um ein „Insichgeschäft“ (Selbstkontrahierung). Es ist daher realitätsfremd, dass allenfalls bestehende Haftungen der Bf zur Auflösung des Schenkungsvertrages geführt haben sollen, denn die Bf als Geschenkgeberin hätte nur von der K-Holding, die wiederum nur von der Bf als geschäftsführende Verwaltungsrätin vertreten wurde, in Anspruch genommen werden können.

22) Geht man davon aus, dass die mit den Anteilen verbundenen Haftungen nur als Grund für die Aufhebung des Schenkungsvertrages vom 4.7.2008 vorgeschoben worden sind und es sich bei der im Pkt. III des Schenkungsvertrags vom 5.8.2008 vereinbarten Klag- und Schadlosstellung der Bf – wie im Vorlageantrag behauptet – nur um eine ins Leere gehende Standardklausel gehandelt hat, so konnte auch Franz F – wie von der Bf nunmehr behauptet wird – zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 4.7.2008 darauf vertrauen, dass trotz der Vertragsklausel in Pkt. III des Vertrages, mit der Schenkung keine Verbindlichkeiten und Verpflichtungen verbunden waren, die als Gegenleistung für die Schenkung anzusehen wären.

23) Aber selbst wenn der Gesellschaftsanteil der Bf – entgegen den Ausführungen in den vorliegenden Verträgen – nicht mit Rechten Dritter behaftet gewesen sein sollte und auch darüber hinaus für die Bf keine Verpflichtungen und Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis bestanden haben sollten, die Franz F als Geschenknehmer übernehmen musste, so haben die weiteren Feststellungen und Ermittlungen im Zuge des Beschwerdeverfahrens trotzdem ergeben, dass die in einen Schenkungsvertrag gekleidete Übertragung der Anteilsrechte an Franz F nicht als unentgeltlich Vorgang anzusehen ist.

24) Wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht darauf hinweist, kann im Geschäftsleben grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts zu schenken pflegen. Zwischen Kaufleuten werden Leistung und Gegenleistung in aller Regel nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt. In diesem Sinne ist etwa auch eine nominell „unentgeltliche“ Übertragung oder was auf dasselbe hinausläuft, zu einem symbolischen Betrag – im Regelfall als entgeltlicher Vorgang zu werten (VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045).

Auch im gegenständlichen Fall ergeben sich keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen (wie zB persönliche Beziehungen), dass die Bf dem Mitgesellschafter Franz F etwas schenken wollte. Die Bf wurde daher ersucht (Vorhalt vom 28.4.2016, Pkt. 7), falls es tatsächlich Gründe und Motive für eine Schenkung gegeben haben sollte, diese im Einzelnen zu beschreiben, darzulegen und nach Möglichkeit zu erweisen.

Die Bf führte dazu in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.6.2016 aus, die Schenkung sollte eine Sanierung der LL-GmbH ermöglichen. Franz F sollte freie Hand haben, um alle erforderlichen Maßnahmen rasch und ohne Rücksprache mit ihr als Gesellschafterin umsetzen zu können. Ein damals angedachter Weg wäre gewesen, neues Kapital zB über einen private equity Fonds zu finden. Sie habe den Sanierungsplänen von Franz F nicht im Wege stehen wollen. Durch die Schenkung ihrer Anteile sollte er in eigener Verantwortung alles Notwendige umsetzen können. Auch sei sie nicht bereit gewesen Kapital nachzuschießen oder Haftungen für Kredite zu übernehmen.

25) Dass die Bf dem Gesellschafter-Geschäftsführer Franz F bei der geplanten Sanierung des Unternehmens freie Hand geben wollte, erscheint einsichtig. Dies vermag aber die Verschenkung ihrer Anteile nicht wirklich zu begründen. Nach einer von Franz F noch vor der hier angesprochenen Schenkung einseitig vorgenommenen Kapitalerhöhung um 780.000 EUR, hielt er 60,32% des Stammkapitals der LL-GmbH. Beschlüsse, die keine qualifizierte Mehrheit erforderten, hätte er somit ohne Zustimmung der Bf treffen können. Ihm völlig freie Hand bei der Umsetzung der Sanierungspläne ohne Rücksprach zu lassen, hätte auch durch eine entsprechende Bevollmächtigung durch die Bf erreicht werden können. Die angeführten Gründe für die Schenkung vermögen das Gericht daher nicht zu überzeugen. Gerade unter Kaufleuten wäre eine solche Vorgehensweise äußerst ungewöhnlich, zumal davon ausgegangen werden kann, dass der Gesellschaftsanteil der Bf damals noch werthaltig war.

26) Aber selbst wenn die Anteile zum Zeitpunkt der Übertragung sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv bereits wertlos gewesen wären, erschiene es nicht sachgerecht, dass die Bf mit steuerlicher Wirkung zwischen einer entgeltlichen Veräußerung um einen symbolischen Preis von 1 EUR und einer unentgeltlichen Übertragung (Schenkung) frei wählen könnte. Dies hätte im gegenständlichen Fall zur Folge, dass die Bf bei gleichen wirtschaftlichen Erfolg, allein durch die Vertragswahl darüber entscheiden könnte, ob der übertragene GmbH-Anteil in Höhe der negativen Anschaffungskosten (bei einer entgeltlichen Veräußerung um einen symbolischen Preis von 1 EUR) von ihr zu versteuern wäre oder (bei einer Schenkung) bei ihr steuerfrei

bliebe und die negativen Anschaffungskosten des GmbH-Anteils allenfalls beim Erwerber bei einer Veräußerung oder Untergang der Beteiligung (zB in Folge eines Konkurs) zu versteuern gewesen wären.

27) Grundsätzlich entspricht die Übertragung eines Gegenstands ohne Entgelt nicht der typischen Veräußerung und die Übertragung eines wertlosen Gegenstandes nicht der typischen Schenkung (BFH 18.8.1992, VIII R 13/90). Ob in einem solchen Fall eine Veräußerung (ohne Entgelt) oder eine Schenkung (ohne Bereicherung) vorliegt, richtet sich nach dem Gesamtbild der objektiven Umstände, sowie dem Willen und den Vorstellungen der Parteien (BFH 8.4.2014, IX R 4/13). Bei einer Übertragung eines (wertlosen) GmbH-Anteils ohne Entgelt ist zwischen Fremden in der Regel eine Veräußerung anzunehmen (VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045).

28) Aus damaliger Sicht dürften aber die übertragenen GmbH-Anteile sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv durchaus noch werthaltig gewesen sein, zumindest bestand damals die berechtigte Hoffnung, dass sich das Unternehmen wieder wirtschaftlich erholen wird, ansonsten wäre der Gesellschafter-Geschäftsführer wohl kaum bereit gewesen, aus seinem Privatvermögen im Juli 2008 (unmittelbar vor der Übertragung der hier strittigen Anteile) eine Kapitalerhöhung von 780.000 EUR vorzunehmen. Auch die Bf führt dazu in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.6.2016 aus, dass zum Zeitpunkt der Schenkung, am 5.8.2018, die Welt noch in Ordnung gewesen sei. Wäre die Sanierung geglückt, könnte die LL-GmbH heute eine gewinnbringende Gesellschaft sein. Erst durch die Finanzkrise die nicht vorhersehbar gewesen sei, sei die LL-GmbH schwer getroffen worden.

Diese Einschätzung der Bf deckt sich auch mit den Feststellungen im Gutachten der Conspectra Unternehmensberatung GmbH, das der Masseverwalter anlässlich des Konkurses der LL-GmbH zur Ermittlung des Zeitpunktes des Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit der LL-GmbH in Auftrag gegeben hat. Darin wird unter Pkt.2.6. darauf hingewiesen, dass der Cash Flow aus der laufenden Geschäftstätigkeit bis einschließlich 2007 positiv gewesen sei. Dies ergibt sich auch aus der vorliegenden Bilanz der LL-GmbH zum 31.12.2007. Auch der Geschäftsführer der LL-GmbH führte im Konkursantrag vom 3.11.2009 als Grund für die Insolvenz den starken Umsatzeinbruch im Jahr 2008 auf Grund der damaligen Wirtschaftskrise zurück, von der gerade der Investitionsbereich besonders betroffen gewesen sei.

Es erscheint daher nicht einsichtig, dass die Bf ihren aus damaliger Sicht noch durchaus werthaltigen GmbH-Anteil verschenkt hat.

29) Zudem ergeben sich konkrete Feststellungen aus denen die Entgeltlichkeit der übertragenen Anteilsrechte ersichtlich ist.

30) Im oben angeführten vom Masseverwalter Dr. Franz Z in Auftrag gegebenen Gutachten der Conspectra Unternehmensberatung GmbH wird unter Pkt. 2.4. ausgeführt, dass im Zuge des **Verkaufs** der Geschäftsanteile der K-Holding sowie der Bf im August

2008 an Franz F das Darlehen der L-Holding sowie die rückbezogene Entnahme an Franz F übertragen worden sind.

In der Bilanz der LL-GmbH zum 31.12.2007 sind als Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern ua ein Darlehen der K-Holding über 929.324,99 EUR und eine rückbezogene Entnahme der K-Holding über 77.598,73 EUR ausgewiesen. Im Anhang zur Bilanz wird dazu unter „Eigenkapital“ (Pkt. 5) ausgeführt, in den Verbindlichkeiten seien Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern in Höhe von 2.283.849,05 EUR enthalten, die auch dem Eigenkapital zugerechnet werden könnten. Es handle sich dabei um Darlehen bzw. rückbezogene Entnahmen aus der Umgründung.

31) In der Bilanz der LL-GmbH zum 31.12.2008 sind die diese offensichtlich dem Eigenkapital zugerechneten Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafterin K-Holding in der Höhe von 1.006.923,72 EUR nicht mehr ausgewiesen.

In einem Schreiben vom 30.12.2010 an den Masseverwalter der LL-GmbH ersuchte das Finanzamt um Aufklärung, aus welchen Gründen diese Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafterin K-Holding im Jahr 2008 weggefallen sind. Sollten diese Verbindlichkeiten nicht durch Zahlungen sondern durch andere Umstände weggefallen sein, so wurde ersucht, diese Umstände aufzuklären und zu belegen.

In einer Anfragebeantwortung vom 14.1.2011 teilt der Masseverwalter Dr. Z dem Finanzamt mit, die K-Holding habe ihren Gesellschaftsanteil an Franz F um 1 EUR abgetreten und anlässlich dieser Übertragung sei **mündlich** vereinbart worden, dass das Gesellschafterverrechnungskonto der K-Holding bei der LL-GmbH in Höhe von 1.006.923,72 EUR (Darlehen: 929.324,99 EUR; rückbezogenen Einnahmen: 77.898,73 EUR) an Franz F abgetreten werde. Aufgrund dieser Vereinbarung seien die Verbindlichkeiten der LL-GmbH gegenüber der K-Holding über 1.006.923,72 EUR von Franz F übernommen worden.

32) Bei der Darlehensverbindlichkeit der LL-GmbH gegenüber der K-Holding über 929.324,99 EUR handelt es sich um einen vom Finanzamt anerkannten Teil einer unbaren Entnahme von 3,4 Mio. EUR, die die Bf anlässlich der Einbringung der LL-GmbH &CoKG in die LL-GmbH im Jahr 2005 vorgenommen hat. Diese damalige Forderung der Bf von über 3,4 Mio. EUR gegenüber der LL-GmbH, die bei der LL-GmbH als Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Bf ausgewiesen wurde, wurde von der Bf im Oktober 2006 um 2.883.159 EUR an die vom Ehegatten der Bf neu gegründete K-Holding, in Luxemburg zediert. Am 6.11.2006 wurde der Bf von der K-Holding aus dieser Zession der Betrag von 2.883.159 EUR auf ihr Bankkonto überwiesen.

Bei einer bei der LL-GmbH von der Großbetriebsprüfung in den Jahren 2007 und 2008 durchgeführten Außenprüfung wurde die unbare Entnahme der Bf von 3,4 Mio. EUR nur in der Höhe von 863.784,59 EUR (als steuerneutral) anerkannt (Tz. 22, Bp-Bericht der LL-GmbH vom 19.5.2008). Entsprechend dieser Prüfungsfeststellung wurde auch die Verbindlichkeit der LL-GmbH gegenüber der K-Holding nur mehr in dieser Höhe in der Bilanz der LL-GmbH ausgewiesen. Nach Zuschreibung der Zinsen für die Jahre 2006

und 2007 betrug zum 31.07.2007 die Verbindlichkeit der LL-GmbH gegenüber der K-Holding wie der Bilanz zum 31.12.2007 und dem Schreiben des Masseverwalters und den vorliegenden Kontoauszügen zu entnehmen ist, 929.324,99 EUR. In der Buchhaltung der LL-GmbH wurde diese Darlehensverbindlichkeit bis zur Übernahme dieser Verbindlichkeit durch Franz F im August 2008, entsprechend als Darlehen der Bf „Darlehen M. M“ ausgewiesen.

33) In einem Schreiben an Franz F vom 23.11.2010 weist die Bf als geschäftsführende Verwaltungsrätin der K-Holding auf ihre Forderung über 1.012.000 EUR hin und führt aus, dass die vereinbarte Ratenzahlung auf seinen Wunsch hin bis zum Abschluss des Konkurses der LL-GmbH ausgesetzt worden sei. Da nach ihrer Information die Konkursangelegenheit zwischenzeitlich abgeschlossen worden sei, werde erwartet, dass er, beginnend mit 1.1.2011, die vereinbarte Ratenzahlung aufnehme.

Im Antwortschreiben vom 11.12.2010 führt Franz F dazu aus, dass er nicht in der Lage sei, die geforderten Ratenzahlungen zu leisten, weil für ihn nach dem Konkurs der LL-GmbH Haftungen in der Höhe von ca. 6 Mio. EUR schlagend geworden seien, seine Liegenschaften, nachdem er weitere 780.000 in die LL-GmbH eingebracht und diesen Betrag mit Hypotheken finanziert habe, über ihren Wert belastet seien und er von seinen Gläubigern bereits bis auf das Existenzminimum gepfändet worden sei. Weiters führt er in diesem Schreiben aus:

„Ich möchte noch bemerken, dass die Firma LL-GmbH, zum Zeitpunkt zu dem sie mir ihre Anteile verkauft haben, bei weitem nicht so viel wert war wie sie für Ihre Anteile verlangt haben, bzw. ich bezahlen musste“. Wegen der Wirtschaftskrise und der bestehenden Bankverbindlichkeiten, war die Fa. einfach nicht mehr zu halten, und ich musste Konkurs anmelden.“

Um weitere unnötige Kosten zu vermeiden, ist ein Forderungsverzicht ihrerseits sicher die vernünftigste Lösung.“ Verbindlichkeit

34) Aus den angeführten Unterlagen ergibt sich zweifelsfrei, dass Franz F die Verbindlichkeit gegenüber der K-Holding in der Höhe von 1.006.923,72 EUR (Darlehensverbindlichkeit über 929.324,99 EUR sowie die Verbindlichkeit aus den rückbezogenen Entnahmen über 77.898,73 EUR) als Gegenleistung für die übernommenen Gesellschaftsanteile und zwar sowohl für die der K-Holding über 780.000 EUR als auch für die der Bf über 421.889,50 EUR, übernommen hat.

35) Da sich die LL-GmbH in einer schwierigen wirtschaftlichen und finanziellen Situation befand, war mit einer Befriedigung der Gesellschafterforderung der K-Holding durch die LL-GmbH nicht zu rechnen. Zum einen wurde in den Bilanzen der LL-GmbH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den Gesellschafterdarlehen um Eigenkapital der LL-GmbH handelt und zum andern haben die Gesellschafter der LL-GmbH in einem Gesellschafterbeschluss vom 19.8.2005 im Sinne einer Vereinbarungen mit den Banken beschlossen, von den bestehenden Gesellschafterdarlehen (herrührend aus den bei der Einbringung vorgenommenen unbaren Entnahmen) zur Verbesserung der Liquidität und der Eigenkapitalbasis jährlich nur 50% des Nettovermögens des Vorjahres zu entnehmen.

Aufgrund der negativen Betriebsergebnisse der LL-GmbH (ab 2007) war daher an eine Befriedigung der Forderung der K-Holding durch die LL-GmbH nicht zu denken. Durch die Übernahme dieser Verbindlichkeiten durch Franz F sollte die Forderung der K-Holding offensichtlich abgesichert und (wieder) einbringlich gemacht werden.

36) Auch Franz F wurde nach § 143 BAO in einem umfassenden Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 29.4.2016 zu den Gründen der Auflösung der Verträge von 4.7.2008, der nachfolgenden Schenkung der GmbH-Anteile durch die Bf und zu seinen Ausführungen in dem an die Bf gerichteten Schreiben vom 23.11.2010, wonach die ihm verkauften Anteile bei weiten nicht so viel wert gewesen seien als die Bf dafür verlangt habe bzw. er dafür habe bezahlen müssen, um Auskunft ersucht. Franz F ließ aber das ihm nachweislich zugestellte Auskunftsersuchen unbeantwortet.

37) Mit Schreiben vom 4. August 2016 wurde der steuerlichen Vertreterin der Bf die hier angesprochenen Unterlagen, die darauf hindeuten, dass Franz F als Gegenleistung für die ihm übertragenen Anteile sich verpflichtet hat, die Verbindlichkeiten der LL-GmbH gegenüber der K-Holding zu übernehmen, zur Kenntnisnahme übermittelt.

Dazu führte die steuerliche Vertreterin der Bf im Schreiben vom 19. August im Wesentlichen aus, die Bf habe ihre Forderungen gegenüber der LL-GmbH an die K-Holding abgetreten. Ein Zusammenhang zwischen der Schenkung im Jahr 2008 und der Zession im Jahr 2006 sei nicht herstellbar. Sie habe ihre Ansprüche aus der Forderungsabtretung erfüllt bekommen. Weitere Vorteile hätten ihr nicht mehr zukommen können.

38) Es ist durchaus richtig, dass die Bf weder gegenüber der LL-GmbH noch gegenüber der K-Holding aus der Zession im Jahr 2006 Ansprüche geltend machen konnte. Im gegenständlichen Fall geht es aber nicht um eine Forderung gegenüber der LL-GmbH oder gegenüber der K-Holding sondern um eine Forderung gegenüber Franz F und diese Forderung ist zweifelsfrei als Gegenleistung für die an ihm übertragenen Gesellschaftsanteile anzusehen.

Franz F schuldete die übernommenen Verbindlichkeiten zwar der K-Holding, wirtschaftlich betrachtet ist aber die Übernahme dieser Verbindlichkeiten aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Bf mit der K-Holding sowohl als Gegenleistung für die Übertragung der Anteilsrecht der K-Holding als auch der der Bf anzusehen.

39) Nach § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungswese der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die formale rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt (ua VwGH 24.01.2013, 2011/16/0156). Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

40) Eine einheitliche Regelung war im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben, auch bestand zwischen den zeitgleich abgeschlossenen Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang. Das angestrebte einheitliche wirtschaftliche Ziel der gegenständlichen Vereinbarungen war, dass sowohl die von der Bf als auch die von der (von der Bf und ihrem Ehegatten beherrschten) K-Holding gehaltenen Gesellschaftsanteile an der LL-GmbH an Franz F, gegen Übernahme der Gesellschafterverbindlichkeiten der LL-GmbH gegenüber der K-Holding, übertragen werden.

41) Dieses Ergebnis sollte ursprünglich dadurch erreicht werden, dass die Bf ihren Anteil an der LL-GmbH an die K-Holding verschenkt und die wiederum ihren eigenen und den von der Bf übernommenen Anteil an Franz F um formal 1 EUR überträgt. Nach Auflösung dieser Verträge noch vor der für 1.8.2008 terminisierten Übertragung der Anteile, wurde dieses Ziel dadurch erreicht, dass sowohl die Bf als auch die K-Holding in gesonderten Verträgen ihre Anteile an der LL-GmbH an Franz F übertrugen und zwar die Bf in Form eines Schenkungsvertrages und die K-Holding in Form eines am gleichen Tag abgeschlossenen Abtretungsvertrages mit einem vertraglich vereinbarten Entgelt von 1 EUR. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind diese zeitgleichen Übertragungsakte auch wenn sie in gesonderte Verträge gekleidet sind als einheitlicher Vorgang zu betrachten. Entsprechend sind auch die von Franz F dafür übernommenen Verbindlichkeiten der LL-GmbH gegenüber der K-Holding von über 1 Mio. EUR als einheitliche Gegenleistung, sowohl für den von der K-Holding als auch für den von der Bf übernommene Geschäftsanteil anzusehen. Abgesehen davon ist, wie oben unter Nr. 27 bereits ausgeführt, selbst bei einer Übertragung eines GmbH-Anteils ohne Entgelt zwischen Fremden in aller Regel eine Veräußerung und nicht eine Schenkung anzunehmen.

42) In Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist auf Grund des engen zeitlichen, persönlichen und sachlichen Zusammenhangs der gegenständlichen Vereinbarungen, der mangelnden Plausibilität, der von der Bf für die Unentgeltlichkeit vorgebrachten Überlegungen und insbesondere der von Franz F als Anteilserwerber übernommenen Verbindlichkeiten, bei der von der Bf formal in einen Schenkungsvertrag gekleideten Übertragung der streitgegenständlichen GmbH-Anteile in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht von einer freigiebigen unentgeltlichen Zuwendung sondern von einem einheitlichen, auf die entgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen gerichteten Vorgang auszugehen, der den Tatbestand eines Veräußerungsgeschäfts im Sinne des § 31 EStG verwirklicht.

43) Als Einkünfte nach § 31 Abs. 3 EStG 1988 ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Wie bereits eingangs dargestellt, ergaben sich aus der vorangegangenen Umgründung für den Gesellschaftsanteil der Bf an der LL-GmbH negative Anschaffungskosten von 170.962,77 EUR. Bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 31 Abs. 3 EStG 1988 führt der Abzug der negativen Anschaffungskosten zu positiven

Einkünften (vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2008, § 31 Rz. 34; *Doralt/Kempf* in Doralt, Einkommensteuergesetz, 8. Lfg. 2004, § 31 EStG, Rz. 146).

44) Auch wenn die von Franz F von der LL GmbH übernommenen Verbindlichkeiten als Gegenleistung für die erworbenen Anteilsrechte nicht gesondert bewertet worden sind, so hat das Finanzamt zu Recht zumindest die negativen Anschaffungskosten von 170.962,77 EUR der Besteuerung nach § 31 EStG unterzogen.

III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche 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.

2) Die gegenständliche Entscheidung hing in erster Linie von der Klärung und Würdigung des Sachverhaltes ab. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war hier nicht zu lösen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. September 2016