



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 21

GZ. RV/2546-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn M.Z., X., vertreten durch S.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Juni 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zwischen Frau F.Z. als abtretender Partei und Herrn M.Z., dem Berufungswerber, als annehmender Partei wurde am 13. November 2006 ein Abtretungsvertrag abgeschlossen. Die wesentlichen Punkte dieses Vertrages lauten:

„1. Präambel, rechtliche und tatsächliche Verhältnisse

Die A. GmbH (in der Folge kurz „A.“ genannt), FN, =X., ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz in -X.

Die beiden Gesellschafter der A. sind die abtretende Partei mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von EUR 26.250,- (in Worten: EURO sechsundzwanzigtausendzweihundertfünfzig) entspricht, und die annehmende Partei mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von EUR 8.750,- (in Worten: EURO achttausendsiebenhundertfünfzig) entspricht.

Mit Optionsvertrag vom 13.3.2000, errichtet in Form des Notariatsakts des öffentlichen Notars, hat die abtretende Partei der annehmenden Partei das unwiderrufliche Optionsrecht eingeräumt, ihren Geschäftsanteil an der A. um einen Abtretungspreis in der Höhe des Nominales dieses Geschäftsanteils, das sind EUR 26.250,-, zu übernehmen.

Die annehmende Partei erklärt hiermit gegenüber der abtretenden Partei, das vorgenannte Optionsrecht teilweise, nämlich hinsichtlich eines Geschäftsanteiles an der A., der einer zur

Gänze eingezahlten Stammeinlage von EUR 5.250,- (in Worten: EURO fünftausendzweihundertfünfzig) entspricht, auszuüben und diesen Geschäftsanteil von der abtretenden Partei zu übernehmen.

Aufgrund dieser Ausübungserklärung der annehmenden Partei schließen die Vertragsparteien den gegenständlichen Abtretungsvertrag.

2. Abtretungsvereinbarung

Die abtretende Partei tritt hiermit jenen Teil ihres in Punkt 1. genannten Geschäftsanteil an der A., auf den sich die in Punkt 1. ausgeübte Annahmeerklärung der annehmenden Partei bezieht, nämlich einen Geschäftsanteil, der einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von EUR 5.250,- (in Worten: EURO fünftausendzweihundertfünfzig) entspricht, an die annehmende Partei ab.

Die annehmende Partei nimmt diese Abtretung an.

.....

3. Abtretungspreis

Entsprechend den Bestimmungen des obgenannten Optionsvertrags beträgt der Abtretungspreis für den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil EUR 5.250,- (in Worten: fünftausendzweihundertfünfzig).

..... "

Die wesentlichen Bestimmungen des Optionsvertrages vom 13. März 2000, abgeschlossen zwischen denselben Vertragspartnern, lauten:

I. Präambel

Frau =F.Z. und Herr M.Z. haben am heutigen Tage eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma A. GmbH mit dem Sitz in -X und der Geschäftsananschrift X. gegründet. Frau =F.Z. hat bei der Gründung der Gesellschaft einen Geschäftsanteil übernommen, der einer voll und bar einbezahlt Stammeinlage in Höhe von EURO 26.250,- entspricht.

Frau =F.Z. räumt mit diesem Vertrag Herrn M.Z. unwiderruflich das Recht ein, den nachstehenden Abtretungsvertrag abzuschließen.

II. Abtretungsvertrag

1. Frau =F.Z. ist Gesellschafterin der A. GmbH mit dem Sitz in -X mit einem Geschäftsanteil, der einer voll und bar einbezahlt Stammeinlage in Höhe von EURO 26.250,- entspricht.
2. Frau =F.Z. tritt hiermit ihren unter 1. beschriebenen Geschäftsanteil an der A. GmbH an Herrn M.Z. ab und nimmt dieser die Abtretung an.
3. Der Kaufpreis für die Abtretung des unter 1. beschriebenen Geschäftsanteiles beträgt EURO 26.250,- und ist bei der Abtretung fällig. Frau =F.Z. erklärt hiermit, den Kaufpreis in Höhe von EURO 26.250,- von Herrn =M.Z. bereits in barem erhalten zu haben.

..... "

Vom Finanzamt wurde der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt der Abtretung mit € 1.206.676,80 ermittelt. Nach Abzug des Abtretungspreises in der Höhe von € 5.250,-- verbleibt eine Zuwendung in der Höhe von € 1.201.426,80. Ausgehend von diesem Betrag wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit

Bescheid vom 24. Juni 2008 die Schenkungssteuer in der Höhe von € 143.031,12 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

„Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (gem. § 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.“

Der gemeine Wert des gewidmeten Geschäftsanteiles an der A. GmbH wurde nach dem Wiener Verfahren 1996 entsprechend der Erlasse des BMF vom 13.11.1996, GZ. 08 1037/1-IV/8/96 und vom 5.2.2002, GZ.08 1037/1-IV/8/01 ermittelt.

Da der Wert des abgetretenen Geschäftsanteiles zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (Abtretungsvertrag - Ausübung des Optionsrechtes vom 13.11.2006) den Abtretungspreis von € 5.250,00 deutlich übersteigt, unterliegt die Übertragung der Anteile gem. § 3 Abs. 1 ErbStG der Schenkungssteuer.

Ein Schenkungsvertrag kommt durch übereinstimmende Willenserklärung des Geschenkgebers und des Beschenkten zu Stande. Voraussetzung für eine Schenkung ist der Schenkungswille. Es muss bei der bürgerlich-rechtlichen Schenkung zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer eine Willenseinigung über die Bereicherung vorliegen. Bei einer freigebigen Zuwendung genügt es, wenn der Bereicherungswille bloß einseitig auf Seiten des Zuwendenden vorliegt, der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, auch wenn sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst ist.

Der Bereicherungswille ist gegeben, wenn sich der Zuwendende bewusst ist, dass er durch seine Zuwendung den Bedachten bereichert. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingter zu sein, es genügt, wenn der Zuwendende eine solche Bereicherung in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt geschlossen werden. Wobei die Annahme des Bereicherungswillens bei Zuwendungen an einen nahen Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt ist, weil diese Nahebeziehung besondere Gestaltungen, zu denen gegenüber Fremden kein Anlass besteht, nahe legen.

Im gegenständlichen Fall hat die Zuwendende bei der Einräumung des Optionsrechtes It. Optionsvertrag vom 13.03.2000 an den Empfänger der Zuwendung jedenfalls in Kauf genommen, dass die GmbH-Anteile im Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechtes eine Wertsteigerung erfahren können und mit der Ausübung des Optionsrechtes daher eine Bereicherung eintritt.

Auch die Tätigkeit in der A. GmbH war vom 04.09.2000 bis zum 15.02.2008 für die Beteiligten die gleiche. Beide waren Geschäftsführer.

Für diese Tätigkeit erhielten beide Geschäftsführer eine entsprechende Gegenleistung in Form von Geschäftsführerbezügen, Erfolgsprämien und Sonderzahlungen. Also haben sowohl die Zuwendende als auch der Bedachte gleichteilig an der Wertsteigerung des abgetretenen GmbH-Anteiles mitgewirkt.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„I. Sachverhalt“

Die A. GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. März 2000 mit Bareinlagen gegründet. Gesellschafter waren M.Z. und Frau ,F.Z.. Mit Optionsvertrag vom selben Tag hat Frau ,F.Z. ihren Geschäftsanteil Herrn =M.Z. zur Abtretung angeboten. Die Option war jederzeit (ohne Einschränkungen oder Bedingungen) auszuüben und vollkommen frei übertragbar. Als Optionspreis wurde der damalige Wert der Anteile an der A. GmbH, der dem einbezahlten Stammkapital entspricht, festgesetzt.

Am 30. März 2000 nahm die A. GmbH bei der Bank einen Kredit über ATS 16,5 Mio auf, um damit eine Investition in die GmbH2 zu finanzieren. Da die A. GmbH über zu wenig Eigenkapital verfügte und keine Sicherheiten bestellen konnte, hat Herr =M.Z. (nicht aber Frau ,F.Z.) Sicherheiten für diesen Kredit bestellt. Zum einen hat Herr =M.Z. in seinem Eigentum stehende Liegenschaften verpfändet, andererseits eine persönliche Bürgschaft übernommen.

Am 3. April 2000 wurde zwischen der A. GmbH und der GmbH2 ein Managementvertrag abgeschlossen, nachdem die A. GmbH das Management der GmbH2 übernimmt und damit zusammenhängende Leistungen übernimmt. Zur Erbringung dieses (unbefristeten) Auftrages wurde Herr M.Z. für seine gesamte Arbeitszeit zur Verfügung gestellt und hat sich die A. GmbH verpflichtet, dass sich Herr M.Z. ausschließlich diesem Auftrag widmet.

Am 13. November 2006 zog Herr =M.Z. die Option und erwarb die Anteile an der A. GmbH zum Optionsausübungspreis.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hat mit dem bekämpften Bescheid vom 24. Juni 2008 für die Abtretung der Anteile vom 13. November 2008 Schenkungssteuer in Höhe von € 143.031,12 festgesetzt.

II. Begründung

1. Bereicherungsabsicht

Der bekämpfte Bescheid unterstellt, dass der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt geschlossen werden könne. Aufgrund der bei Ausübung der Option bestehenden Ehe zwischen den Parteien (die allerdings erst nach Einräumung des Optionsrechtes geschlossen wurde) wird die Annahme eines Bereicherungswillens als gerechtfertigt angesehen. Nach Auffassung der bescheiderlassenden Behörde reicht für die Annahme eines Bereicherungswillens aus, dass der Zuwendende eine solche Bereicherung in Kauf nimmt. Mit der Einräumung des Optionsrechtes am 13. März 2000 hätte die Zuwendende jedenfalls in Kauf genommen, dass die optionsverfangenen GmbH-Anteile im Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechtes eine Wertsteigerung erfahren können und daher mit der Ausübung des Optionsrechtes eine Bereicherung eintritt.

Weiters unterstellt die bescheiderlassende Behörde ohne weitere Nachprüfung, dass auch die Tätigkeit in der A. GmbH für beide Beteiligten die gleiche war und beide Geschäftsführer waren. Die Bescheidbegründung führt weiters aus, dass beide Geschäftsführer eine entsprechende Gegenleistung in Form von Geschäftsführerbezügen, Erfolgsprämien und Sonderzahlungen erhalten haben und daher sowohl Zuwendende als auch Bedachter gleichzeitig an der Wertsteigerung des abgetretenen Geschäftsanteiles mitgewirkt haben. Es ist nicht bekannt, woher die bescheiderlassende Behörde diese unrichtigen Informationen hat, weder die Steuerpflichtigen noch der abgabenrechtliche Vertreter wurden im Rahmen der vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern nur telephonisch angekündigt und durchgeführten Betriebsprüfung dazu befragt.

Der Wert der A. GmbH setzt sich, wie die bescheiderlassende Behörde in der Berechnung des gemeinen Wertes selbst vorrechnet aus zwei Elementen zusammen: Der Beteiligung der A. GmbH an der GmbH2 und dem eigenen Wert der A. GmbH. Die Beteiligung an der GmbH2 konnte von der A. GmbH im Jahr 2000 nur eingegangen werden, weil Herr M.Z. persönlich Sicherheiten für die Finanzierung bestellt hat. Weiters war es seine höchstpersönliche Arbeitsleistung als Manager der GmbH2, die diese Wertsteigerung bewirkt hat. Frau F.Z. hat sich in der A. GmbH um die internen administrativen Aufgaben gekümmert und einen wesentlich geringeren zeitlichen Einsatz gehabt. Die unterschiedlichen Leistungsbeiträge erhellen auch aus den stark differenzierten Geschäftsführerbezügen. Die Annahme der bescheiderlassenden Behörde in der Bescheidbegründung, dass die Tätigkeit in der A. GmbH "die gleiche" war (weil beide Geschäftsführer waren), widerspricht damit den Tatsachen.

Die Geschäftsführergehälter haben sich in den Jahren seit der Gründung der A. GmbH wie folgt entwickelt:

	M.Z.	=F.Z. / =Z.
2000/2001	€ 120.868,05	€ 11.773,00
2001/2002	€ 146.177,01	€ 33.138,82
2002/2003	€ 141.822,16	€ 33.138,84
2003/2004	€ 144.379,09	€ 33.138,84
2004/2005	€ 159.163,68	€ 32.397,27
2005/2006	€ 184.978,35	€ 33.138,84
2006/2007	€ 164.391,75	€ 22.092,56 .

Aus dieser Aufstellung erhellte, dass der Leistungsbeitrag des M.Z. im Durchschnitt der sieben Jahre seit der Gründung 84,44% und der Leistungsbeitrag von Frau F.Z. 15,56% betragen hat.

Der eigene Vermögens- und Ertragswert der A. GmbH ergibt sich aus dem Managementvertrag der A. GmbH mit der GmbH2. Die Leistungen aus diesem Vertrag hat ausschließlich M.Z. erbracht und war die A. GmbH nach dem Vertrag auch verpflichtet, die Managementdienstleistung durch M.Z. zu erbringen. Dieser Vertrag liegt im Steuerakt der A. GmbH beim Finanzamt R., von dem das bescheiderlassende Finanzamt auch einige andere Informationen erhalten zu haben scheint.

Aufgrund dieser Tatsachen ist evident, dass die Wertsteigerung der A. GmbH zum überwiegenden Teil, wenn nicht ausschließlich auf die Leistungen des M.Z. zurückzuführen ist.

2. Optionseinräumung als Schenkung

Eine Bereicherung des Herrn M.Z. zu Lasten der Frau F.Z. lag daher nicht vor. Vielmehr hat Herr M.Z. die Wertsteigerung der A. GmbH selbst erwirtschaftet.

Die Option wurde auch bereits vor dem Hintergrund eingeräumt, dass Herr =M.Z., der bei Gründung der Gesellschaft, beim Eingehen der Beteiligung an der GmbH2 und beim Abschluss des Managementvertrages mit der GmbH2 der einzige Geschäftsführer der A. GmbH war und die Wertsteigerung durch seine Leistungsbeiträge bewirken wird.

Die gegenständliche Option war ohne weitere Bedingungen auszuüben und durch den Optionsberechtigten frei übertragbar. Nach herrschender Auffassung handelt es sich daher um ein selbständiges Wirtschaftsgut. Sollte, wie die bescheiderlassende Behörde irrtümlicherweise annimmt, eine Zuwendung mit Bereicherungsabsicht vorliegen, so wäre aufgrund der Wirtschaftsgutseigenschaft diese Zuwendung bereits mit der Einräumung der Option erfolgt und abgeschlossen. Diesfalls wäre die Steuerschuld am 13. März 2000 entstanden und wären die Wertverhältnisse im Zuwendungszeitpunkt der Bemessung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen. Da die A. GmbH am 13. März 2000 als neugegründete Gesellschaft über ein Nettoreinvermögen von insgesamt € 35.000 verfügte und der Optionsausübungspreis auf Basis dieses Wertes festgelegt wurde, ist der innere Wert der Option und damit der Zuwendung Null.

Wie aus der gesondert ergangenen Bescheidbegründung zu ersehen ist, hat das Finanzamt nur ein eingeschränktes Ermittlungsverfahren durchgeführt und unrichtige Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Wir behalten uns daher weitere Ausführungen zum Sachverhalt sowie zur rechtlichen Begründung vor."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2007/39) wurde die Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den Bestimmungen des B-VG - auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinn - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine Schenkung im Sinne des [§ 938 ABGB](#) liegt nur vor, wenn jemand eine Sache einem anderen unentgeltlich überlässt. Eine "freigebige Zuwendung" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe z.B. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls würde eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Voraussetzung für die freigebige Zuwendung ist also, dass der Zuwendende in der Absicht handelt, den, dem er zuwendet, zu bereichern. Der Zuwendende muss sich bewusst sein, dass er eine freiwillige, unentgeltliche Zuwendung macht, die zu seinen Lasten geht und den

Empfänger bereichert. Der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit ist dann gegeben, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, kitionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten.

Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss bereits am Tage des Vertragsabschlusses klar erkennbar sein (VwGH 16.3.1967, 1689/66). Der Optionsvertrag, mit dem die Abtretung des Geschäftsanteiles vereinbart wurde, wurde von den beiden Vertragsteilen am 13. März 2000 abgeschlossen.

Eine Option ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen (OGH vom 29.8.1994, 1 Ob 585/94). Unter einer Option ist ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053). Im Optionsvertrag wird bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt. Der Optionsberechtigte kann am vorher vereinbarten Inhalt des künftigen Vertrages nicht mehr ändern.

Im gegenständlichen Fall sind für die Beurteilung, ob eine freiwillige Zuwendung vorliegt, die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages maßgebend, also die Verhältnisse zum 13. März 2000. Am 13. März 2000 wurde nicht nur der Optionsvertrag, sondern auch der Gesellschaftsvertrag über die Gründung der A. GmbH abgeschlossen. Das Vermögen der Gesellschaft bestand zu diesem Zeitpunkt aus dem bar einbezahnten Stammkapital in der Höhe von € 35.000,--. Als Optionspreis wurde der damalige Wert der Anteile, der dem einbezahlten Stammkapital entspricht, festgesetzt.

Für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung müsste bei Frau F.Z. die Absicht, den Berufungswerber zu bereichern, zum 13. März 2000 vorliegen. Für das subjektive Moment, also das Vorliegen des Bereicherungswillens bzw. die Erkennbarkeit der Bereicherung, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages maßgebend. Dabei sind die in kurzem Abstand zu diesem Zeitpunkt stattgefundenen Ereignisse von wesentlicher Bedeutung.

Es besteht kein Grund, an folgenden Ausführungen in der Berufung zu zweifeln, da diesen vom Finanzamt im Vorlageantrag auch nicht widersprochen wurde. Fest steht, dass die beiden Vertragspartner des Optionsvertrages am 13. März 2000 noch nicht verheiratet waren. Am 30. März 2000 wurde von der A. GmbH bei der Bank ein Kredit über S 16,500.000,-- aufgenommen um damit eine Investition in die GmbH2 zu finanzieren. Da die A. GmbH über zu wenig Eigenkapital verfügte und keine Sicherheiten bestellen konnte, hat der

Berufungswerber Sicherheiten für diesen Kredit bestellt (Verpfändung von in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften und Übernahme der Bürgschaft). Von Frau F.Z. wurden für diesen Kredit keine Sicherheiten geleistet.

Die Aufnahme dieses Kredites durch die A. GmbH stand bereits bei Abschluss des Optionsvertrages im Raum. Es stand zu diesem Zeitpunkt bereits fest, dass von der Bank ein Kredit in der Höhe von S 16,500.000,-- für eine Investition in die GmbH2 aufgenommen wird. Bei diesen Gegebenheiten ist nicht auszuschließen, dass Frau =F.Z. bei Abschluss des Optionsvertrages von den Gedanken geleitet wurde, dass es besser ist, die Einlage zurück zu erhalten als mit Verlust der Einlage auszusteigen. Dafür spricht auch der Punkt II. 3. des Optionsvertrages, in welchem Frau =F.Z. erklärt, den Kaufpreis in Höhe von € 26.250,-- von Herrn M.Z. bereits in barem erhalten zu haben.

Glaubwürdig sind auch die Ausführungen, dass die Option bereits vor dem Hintergrund eingeräumt wurde, dass Herr M.Z., der bei Gründung der Gesellschaft, beim Eingehen der Beteiligung an der GmbH2 und beim Abschluss des Managementvertrages mit der GmbH2 der einzige Geschäftsführer der A. GmbH war, eine mögliche Wertsteigerung durch seine Leistungsbeiträge bewirken wird. Da eine Wertsteigerung durch die Leistungsbeiträge des Berufungswerbers erfolgen wird, liegt bei Frau =F.Z. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages kein Bereicherungswille vor. Zum Zeitpunkt der Errichtung des Optionsvertrages war sich Frau =F.Z. nicht bewusst, dass sie den Berufungswerber durch die Abtretung der Anteile bereichern wird.

Als freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG hätte dieser Vertrag nur dann angesehen werden können, wenn bereits am Tage des Vertragsabschlusses klar erkennbar gewesen wäre, dass Leistung und Gegenleistung auf jeden Fall in einem Missverhältnis stehen werden (vgl. VwGH vom 16. 3. 1967, Zl. 1689/66). Da die am 13. März 2000 als neu gegründete Gesellschaft über ein Nettovermögen von insgesamt € 35.000,-- verfügte, wurde der Abtretungspreis auf Basis dieses Wertes festgelegt. Der Abtretungspreis entspricht dem tatsächlichen Wert der abgetretenen Anteile zum Zeitpunkt der Errichtung des Optionsvertrages. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages war auf keinen Fall erkennbar, dass Leistung und Gegenleistung auf jeden Fall in einem Missverhältnis stehen werden, weswegen nicht von einer freigebigen Zuwendung ausgegangen werden kann.

Bei der Begründung des Bescheides, dass sowohl die Zuwendende als auch der Bedachte gleicheilig an der Wertsteigerung mitgewirkt haben, handelt es sich um eine Behauptung, welche noch dazu in der Berufung widerlegt wurde.

Da im vorliegenden Fall kein weiteres Vorbringen vorstellbar ist, das zu einem anderen Ergebnis hätte führen können, konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Mai 2012