

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterinnen vvv, als Vorsitzende und Berichterstatterin, und www als Beisitzerin, und die weiteren Senatsmitglieder xxx, yyy, als fachkundige Laienrichter, im Beisein der Schriftführerin zzz, in der Beschwerdesache Bf., fff, vertreten durch Treuhandpartner Dr. Schirmer Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Herzog-Friedrich-Straße 39, 6020 Innsbruck, diese vertreten durch Univ-Prof Dr. Friedrich Fraberger, p.a. KPMG Alpentreuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, 1030 Wien, Marxergasse 4, vom xyz, betreffend Schenkungssteuer in der Sitzung am 14. Mai 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Laut Punkt drittens des, als Abtretungsvertrag bezeichneten, Notariatsaktes vom 12.10.2006 trat A., (fortan A. genannt) die geschiedene Frau des Beschwerdeführers, (fortan Bf. genannt), ihren 25% igen Anteil an der gemeinsamen Firma, der GmbH (fortan GmbH genannt), schenkungsweise an den Bf. ab. Punkt zweitens dieses Vertrages lautet wie folgt:

*„Die abtretende Partei tritt hiermit ihren gesamten Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von € 8.750,00 (achttausendsiebenhundertfünfzig) entspricht,*

*an die annehmende Partei ab und diese erklärt die Vertragsannahme und übernimmt diesen Anteil. Durch die vorstehende Abtretung hat somit die abtretende Partei ihren gesamten Geschäftsanteil an der GmbH abgetreten und scheidet als Gesellschafter aus.“*

Punkt sechstens dieses Vertrages lautet wie folgt:

*„Als Tag der Übergabe, Übernahme und des Übergangs aller mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die annehmende Partei wird der Tag der Vertragsunterfertigung vereinbart.“*

Punkt zwölftens dieses Vertrages lautet wie folgt:

*„Für Gebührenbemessungszwecke erklären die Vertragsparteien in Kenntnis zu sein, dass für dieses Rechtsgeschäft eine Schenkungssteuer zu entrichten ist. Die annehmende Partei verpflichtet sich als Geschenknehmer, innerhalb von längstens drei Monaten ab Vertragsunterfertigung gegenüber dem zuständigen Finanzamt, eine Schenkungssteuererklärung abzugeben und die Geschenkgeberin hinsichtlich der anfallenden Schenkungssteuer vollkommen schad- und klaglos zu halten.“*

Für diese Zuwendung schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien dem Bf. mit Bescheid vom xyz die Schenkungssteuer mit € 7.456,40 vor. Bemessungsgrundlage sind 25% des im Wiener Verfahren mit € 149.569,00 berechneten Verkehrswertes der GmbH (= € 37.392,00). In diesem Bescheid wird der Bf. bei der Bemessung der Schenkungssteuer, im Verhältnis zur Geschenkgeberin, als Person der Steuerklasse V behandelt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. durch seine rechtliche Vertreterin fristgerecht Berufung. Er beantragte die Neubemessung der Schenkungssteuer auf der Basis des der Steuerklasse I entsprechenden Steuersatzes, mit der Begründung, dass er zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung des in Rede stehenden GmbH-Geschäftsanteils noch mit der Geschenkgeberin verheiratet gewesen sei.

Zum Beweis der Richtigkeit dieser Behauptung wurde folgende schriftliche Erklärung seiner Ehefrau vom 20.02.2006 vorgelegt:

*„Aus gegebenen Anlass schenke ich hiermit meine Anteile an der GmbH meinem Ehemann (Name des Bf. wurde angeführt). Ebenso werde ich ab sofort nicht mehr in der Firma aktiv sein. In einem verzichte ich auch sofort auf den Zugriff auf die Bankkonten der Firma.“*

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10.10.2007 als unbegründet ab. Das o.a. Schreiben sei als einseitige Willenserklärung der Zuwendenden zu werten, dem Bf. ihren Gesellschaftsanteil zu schenken. Gemäß Punkt zweitens des o.a. Notariatsaktes sei die Ausführung der Zuwendung erst mit 12.10.2006 erfolgt. Die Steuerschuld sei daher iSd § 12 ErbStG 1955 zu diesem Zeitpunkt, also nach der Scheidung der Vertragsparteien, entstanden. Der Bf. sei daher zum verfahrensrelevanten Stichtag als Person der Steuerklasse V. anzusehen.

Dagegen brachte der Bf., durch seine ausgewiesene rechtliche Vertreterin, fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung dieser Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Er beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und brachte als Begründung im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Schenkung sei bereits in Vorbereitung eines Scheidungsvergleiches erfolgt und ergäbe nur in diesem Zusammenhang Sinn. Er sei im Zeitpunkt der Löschung der Bankvollmachten seiner damaligen Ehefrau für die Konten der GmbH von der tatsächlichen Übergabe des GmbH-Anteils ausgegangen. Er habe mit dieser bereits am 15.04.2006 eine Vereinbarung über die Schenkung des verfahrensgegenständlichen Anteils an ihn unterzeichnet. Diese Vereinbarung sei Grundlage des Scheidungsvergleiches des BG G. vom 22.05.2006 gewesen. Darüber hinaus hätten die Vertragsparteien vom Infocenter des FA L. die Auskunft erhalten, dass der, für die Bemessung der Schenkungssteuer relevante, Zeitpunkt, der der Vermögenshingabe sei.

Die formalrechtliche Durchführung der Schenkung sei erst mit dem o.a. Notariatsakt, nach Rechtskraft des Scheidungsvergleiches, erfolgt.

Es wurde auf Dorazil/Taucher zu § 12 ErbStG Rz.4.6 hingewiesen, wonach für die Ausführung der Zuwendung „*der Gegenstand der Schenkung nach aussen hin erkennbar in die alleinige Verfügungsmacht des Geschenknehmers übergehen muss und dieser dadurch in die Lage versetzt wird, über die geschenkte Sache frei und ausschließlich zu verfügen*“; und wonach unter Hinweis auf OGH 16.03.1982, 4 Ob 517/82 EvBl Nr 137 für die Ausführung der Zuwendung „*die Einräumung einer Zeichnungsberechtigung über ein Bankkonto oder ein Bankdepot nicht genügt*“. Dazu führte der Bf. ins Treffen, dass durch die Löschung der Zeichnungsberechtigung der Geschenkgeberin für die Konten der GmbH eine nach aussen hin erkennbare Handlung, für den Übergang der alleinigen Verfügungsmacht auf den Bf., gesetzt worden sei.

Im erstinstanzlichen Verfahren wurden zum Beweis der Richtigkeit des gesamten Berufungsvorbringens, über die bereits aufgezeigte Schenkungserklärung vom 20.02.2006 hinaus, folgende Beweismittel vorgelegt:

Schreiben der S.-Bank vom 29.08.2007 worin bestätigt wird, dass die Zeichnungs- und Verfügungsberechtigungen der Zuwendenden, die GmbH betreffend, per 22.02.2006 gelöscht worden sind.

Nachstehende schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner damaligen Ehefrau vom 15.04.2006,:

„*Vorbereitung des Scheidungsvergleiches, Punkte betreffend GmbH*“:

„Nach dem Ausscheiden von Frau A., als Geschäftsführerin und der schenkungsweisen Übertragung der Firmenanteile sind die Unterzeichneten bei folgenden Punkten übereingekommen:

- 1) Gewinnanteile werden an A. bis Ende 2005 gewährt
- 2) Geschäftsführergehalt sowie Anteile aus Projektmitarbeit werden wie bisher bis einschließlich 2006 ausbezahlt

Damit sind alle Ansprüche von A. abgegolten und sie ist ab 2006 risikofrei. Mit diesem Vergleich der Forderungen und Verpflichtungen und der Annahme der Firmenanteile im Schenkungswege ist der Bereich GmbH geregelt, sodass dies in den allgemeinen Scheidungsvergleich, in welchem private Vermögensverhältnisse und Sorgerecht geregelt sind, eingehen kann.“

Nachstehender Scheidungsvergleich vom 22.05.2006, geschlossen vor dem BG G.

1.) Obsorge:

Die Obsorge hinsichtlich der mj. B., (fortan B. genannt), geb. 1997 steht beiden Elternteilen gemeinsam zu. Das Recht und die Pflicht, die mj. B. zu pflegen und zu erziehen, ihr Vermögen zu verwalten und sie zu vertreten, steht wie bisher beiden Antragstellern gemeinsam zu.

Als hauptsächlicher Aufenthalt der Tochter wird der jeweilige gewöhnliche Aufenthalt der Mutter vereinbart. Ein gewöhnlicher Auslandsaufenthalt der Mutter ist von dieser Vereinbarung ausgeschlossen mit Ausnahme eines Forschungssemesters.

Sommerurlaub: A. 5 Wochen, Bf. 3 1/2 Wochen

Weihnacht: abwechselnd oder geteilt

Osterferien: je eine Woche für A. und Bf.

Auf wechselseitige Rücksicht der Durchführbarkeit dieser Vereinbarung (wegen z. B. Krankheit oder Beruf) soll geachtet werden. Beide Antragsteller wünschen, dass das Kind weiterhin im I. zur Schule geht.

2.) Der Bf. verpflichtet sich, zum Unterhalt der mj. B. einen Betrag von EUR 350, -- pro Monat zu begleichen, dies unter Berücksichtigung von den Ehemann treffenden 3 weiteren Sorgepflichten sowie unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Minderjährige sich ca. 40 % der Zeit beim Vater aufhalten wird.

Dieser Berechnung wird ein monatliches Einkommen des Ehemannes von ca. EUR 3.000,-- netto zu Grunde gelegt.

3.) Die Ehepartner verzichten wechselseitig auf Unterhalt auch für den Fall geänderter Verhältnisse, geänderter Rechtslage und unverschuldeter Not.

4.) Haus in O.:

*Das exklusive lebenslange Nutzungsrecht, so wie grundbürgerlich im Kaufvertrag fixiert, bleibt bestehen. Die tatsächliche Benützung erfolgt über das Jahr gerechnet ungefähr zur Hälfte; d.h. Juli/August: 5 Wochen für A., RestBf.; Ostern je 1 Woche; sonst geteilt. Die laufenden Kosten werden ebenfalls aliquot geteilt.*

5.) *Vermögensaufteilung bzw. Abgleichung in Barem ("Cash-settlement") :*

*Bf.i ist bereit einen Barbetrag von EUR 100.000,-- an A zu überweisen. Dieser setzt sich wie folgt zusammen: Gewinnanteil aus gemeinsamer GmbH für 2005, Verzicht von A. an Gewinnanteilen ab 1.1. 2006, Vergütung für Projekt "Hochschulzugang", Geschäftsführerengehalt 2005 und 2006 sowie Abfertigungsansprüche plus verbleibende Differenz aus Vermögensauseinandersetzung. Damit sind alle Ansprüche von A., insbesondere die Gewinnbeteiligung aus der gemeinsamen GmbH bereinigt und verglichen. Ab 2006 trägt A. kein Risiko mehr und verzichtet im Gegenzug auf die Gewinnbeteiligung und alle weiteren Zuwendungen. Die Überweisung ist wie folgt terminiert: EUR 60.000,-- bis 17.5.2006 (davon wurde EUR 60.000,-- bereits am 15. und 17. d.M. überwiesen); restliche EUR 40.000,-- bis 30.6.2006.*

6.) *Dachboden: C.*

*Für die anfallenden Kosten: Kostenteilung ab sofort. Ein Verkaufserlös wird 50:50 aufgeteilt.*

7.) *BUWOG Mietwohnung P.:*

*Verbleibt bei Bf. A. wird aus der Wohnung bis spätestens 31.8.2006 ausziehen.*

8.) *Antiquitäten und sonstige Mobilien:*

*Eine gütliche Aufteilung wurde in die Wege geleitet.*

*Die Ehegatten erklären, auf weitere Ansprüche gegeneinander hinsichtlich des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse (§ 81 ff EheG) sowie hinsichtlich der Abgeltung der Mitwirkung eines Ehegatten im Betrieb des anderen (§ 98 ff ABGB) zu verzichten.*

Nachstehendes Schreiben der rechtlichen Vertreterin des Bf. vom 18.03.2008:

*„Bereits in der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid haben wir ausgeführt, dass sich der Sachverhalt ereignet hat, bevor wir die steuerliche Vertretung vom Bf. übernommen haben. Im Zuge des Vorhaltsverfahrens haben wir uns nun gemeinsam mit unserem Mandanten die Arbeit gemacht, die Chronologie und die dazugehörigen Dokumente exakt zu erheben.*

*Zusammengefasst ergibt sich folgender Ablauf, wobei festzuhalten ist, dass der jeweils vorangegangene Schritt Voraussetzung für den nachfolgenden Schritt war:*

*17.2.2006: Einbringung des Antrages auf Löschung von Frau A. als Geschäftsführerin der GmbH.*

*20.2.2006: Schenkungserklärung Frau A.; seit diesem Datum vertritt Bf. alleine die GmbH als Geschäftsführer.*

22.2.2006: Löschung der Bankzeichnungs- und Verfügungs berechtigung auf dem Bankkonto der GmbH bei der S.-Bank (Bestätigung vom 29.8.2007).

18.3.2006: Eintragung der Löschung von Frau A. als Geschäftsführerin der GmbH.

15.4.2006: Vorbereitung des Scheidungsvergleichs. Diesbezüglich wird auf das beiliegende Schriftstück verwiesen.

5/2006: Abschluss des gerichtlichen Vergleichs anlässlich der Ehescheidung vor dem Bezirksgericht G.. Eine Kopie der Vergleichsausfertigung ist dem Schreiben angeschlossen.

12.10.2006: An diesem Tag erfolgte die notarielle Durchführung. Dieser kommt jedoch nur mehr deklarative Bedeutung zu. Bezüglich der Begründung für die Verzögerung verweisen wir auf den Vorlageantrag.“

Im Verfahren vor dem UFS erging am 16.10.2012 folgender Vorhalt an den Bf:

„Im zu beurteilenden Fall geht es darum, ob die verfahrensgegenständliche Zuwendung in schenkungssteuerrelevanter Hinsicht bereits vor Ihrer, am 20.06.2006 erfolgten, Scheidung ausgeführt worden ist. Bei Bejahung dieser Frage, wären Sie im Verhältnis zur Geschenkgeberin als Person der Steuerklasse I und nicht- wie im bekämpften Bescheid angenommen- als Person der Steuerklasse V anzusehen.“

Im Hinblick auf die von Ihnen beantragte Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist dazu im Zusammenhang mit Ihrem bisherigen Berufungsvorbringen zum bisherigen Verfahrensstand folgendes festzustellen:

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt. (z.B. 25.03.2004, 2001/16/0241)

Bei der Schenkung von GmbH-Anteilen ist die Ausführung der Zuwendung mit dem für die Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gemäß § 76 Abs.2 GmbHG erforderlichen sachenrechtlichen Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes anzunehmen. Die Übertragung der Anteile erfolgt nach den Grundsätzen über die Abtretung von Forderungen. Der Rechtsübergang der Anteile ist nicht von der Eintragung im Anteilsbuch abhängig. Dieser Eintragung kommt nur deklarative Bedeutung zu. (VwGH 28.06. 1989, 88/16/0064, 0065)

In Dorazil Taucher ErbStG Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, wird in Rz 4.6. zu § 12 ErbStG festgestellt: „Die Zuwendung von Anteilen an einer GmbH ist bei Vorliegen des nach § 76 Abs.2 GmbHG für die Übertragung erforderlichen Notariatsakts ausgeführt. Bei der unentgeltlichen Abtretung von GmbH-Anteilen fallen wie bei der entgeltlichen Abtretung Titelgeschäft und Abtretung regelmäßig zusammen, so dass mit diesem Tag die Ausführung der Schenkung anzunehmen ist.“

*Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen ist daher als der, für die Festsetzung der Schenkungsteuer maßgebliche, Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungssteuerschuld (= Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung), der Tag der Übertragung der Anteile mit Notariatsakt vom 12.10.2006 anzusehen, und zwar unbeschadet der ins Treffen geführten schriftlichen Erklärung vom 20.02.2006 (bei welcher es sich unbestritten Weise um keinen Notariatsakt zur Übertragung von GmbH-Anteilen gehandelt hatte) und unbeschadet der am 22.02.2006 erfolgten Löschung der Bankzeichnungs- und Verfügungsberichtigung der A. auf dem Bankkonto der GmbH, bzw. der am 18.03.2006 erfolgten Eintragung der Löschung der Funktion der A. als Geschäftsführerin sowie unbeschadet des, ausser Streit zu stellenden Umstandes, dass die genannten Handlungen letztlich die Grundlage für Ihr Einverständnis zum Abschluss des Scheidungsvergleiches vom 22.05.2006 gewesen sind. Da zum 22.10.2006 (Zeitpunkt der Übertragung der Anteile mit dem, gemäß § 76 Abs.2 GmbHG erforderlichen, Notariatsakt) Ihre Scheidung bereits erfolgt war, sind Sie in Bezug zur Zuwendenden als Person der Steuerklasse V iSd des § 7 Abs.1 ErbStG 1955 anzusehen. Die finanzbehördliche Auskunft, der für die Festsetzung der Schenkungsteuer maßgebliche Zeitpunkt, wäre der der Vermögenshingabe, kann nicht als falsch angesehen werden. Allerdings kann, im zu beurteilenden Fall, als Zeitpunkt der Vermögenshingabe- aus den aufgezeigten Gründen- erst die Anteilsübertragung mit dem verfahrensgegenständlichen Notariatsakte gelten.*

*Nach der dem UFS vorliegenden Aktenlage wäre Ihre Berufung daher abzuweisen.*

*Es wird Ihnen nunmehr Gelegenheit gegeben zu diesem Vorhalt innerhalb einer Frist von vier Wochen ab dessen Einlangen bei Ihrer zustellungsbevollmächtigten Rechtsvertreterin Stellung zu nehmen bzw. weitere für Ihre Rechtsansicht sprechende Beweismittel vorzulegen.“*

In der Folge langte am 30.01.2013 nachstehende Stellungnahme des, nunmehr anderweitig, rechtlich vertretenen, Bf. beim UFS ein.

#### *1. Mangel an Bereicherungswillen*

*Frau A. und unser Mandant der Bf. haben im Jahre 2006 im Rahmen der Scheidungsgespräche und Scheidungsverhandlungen die Aufteilung von Vermögen besprochen und mit Vergleich vom 12.10.2006 endgültig vereinbart. Teil dieser Vereinbarung war ua der Verzicht an den Gesellschaftsanteilen der A.an der GmbH) einerseits und die Ausgleichszahlung in Höhe von EUR 100.000,- unseres Mandanten an Frau A. andererseits, welche ua eben zur Abgeltung der Gesellschaftsanteile an der GmbH diente. Gegenstand dieser Vereinbarung ist der Ausgleich widerstreitender Interessen der (ehemaligen) Ehegatten zwecks Bereinigung einer Konfliktlage. Zivilrechtlich liegt ein Vergleich nach § 1380 ABGB vor, der ein entgeltliches Geschäft ist.*

*In Literatur und Rechtsprechung wird die Annahme einer Schenkung in moralischen Fällen verneint, wenn der Geschenkgeber in Erfüllung einer sittlichen Pflicht oder*

seiner Anstandspflicht handelt. Derartigen Zuwendungen fehlt bei Abschluss des Rechtsgeschäfts regelmäßig der Bereicherungswille des Geschenknehmers, da der Geschenkgeber aus dem zwingenden Gefühl der Erfüllung seiner Pflicht heraus handelt und nicht freigebig zuwendet.<sup>1</sup> Bei Abschluss eines Vergleiches liegt dem Grunde nach kein Bereicherungswille der ehemaligen Ehegatten vor.<sup>2</sup> Mit Abschluss des Vergleichs sollen pro futuro gegensätzliche Interessen der ehemaligen Ehepartner ausgeglichen werden. Dies wird durch das für den Vergleich bedeutsame Element des gegenseitigen Nachgebens in der Vereinbarung erreicht.

Dass Frau A. freigebig die Gesellschaftsanteile an der GmbH an unseren Mandanten zugewendet hat und dieser die Gesellschaftsanteile in Bereicherungsabsicht angenommen hat, ist vor dem Hintergrund der Scheidung kaum denkbar und sprechen die Erfahrungen des täglichen Lebens eindeutig gegen das Vorliegen einer beabsichtigten Bereicherung. In Scheidung befindliche Ehepartner oder gerade geschiedene Ehepartner beabsichtigen für gewöhnlich nicht den anderen zu bereichern. Die beiden ehemaligen Ehegatten A. und unser Mandant wollten einander durch den Vergleich unzweifelhaft nicht bereichern und haben dies auch nicht getan.

Mangels Bereicherungswillen ist der Vorgang daher überhaupt nicht schenkungssteuerbar. Aus diesem Grunde ist von der Vorschreibung von Schenkungssteuer abzusehen.

Typischerweise wird ein Vergleich nur zur Gänze oder sonst gar nicht abgeschlossen. Dies trifft auch auf die gegenständliche Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH zu. Es sei in diesem Zusammenhang auf die facheinschlägigen Kommentare zum ErbStG verwiesen. Würde man sich dieser einheitlichen Rechtsmeinung dennoch verschließen, dann müssten alle Leistungen und Gegenleistungen aus dem Scheidungsvergleich nach den Vorschriften des BewG (§§ 18 und 19 ErbStG verweisen auf den ersten Teil des BewG) bewertet werden und dabei wäre selbstverständlich die Ausgleichszahlung des einen Ehepartners an den anderen als Bereicherungsminderung abzuziehen.

## 2. Bedeutungslosigkeit der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts

Ginge man ungeachtet von Punkt 1. dieses Ergänzungsvorbringens von einer steuerbaren und steuerpflichtigen Schenkung aus, so wäre zu prüfen, ob andere abgabenrechtlich relevante Sachverhalte verwirklicht sind und ob die bescheidmäßige Subsumption unter Steuerklasse V zu Recht vorgenommen wurde.

Am 20.02.2006 hat Frau A. das verfahrensgegenständliche, als "Schenkungserklärung" titulierte, Schriftstück unterfertigt. Unser Mandant hat der Abtretung und Übertragung der Gesellschaftsanteile jedenfalls mündlich - wie unter Punkt 1. erwähnt im Rahmen der Verhandlungen über den Scheidungsvergleich - zugestimmt. Formalrechtlich ist diese Schenkungserklärung auf Grund eines Formmangels nichtig. Schenkungsvereinbarungen zwischen Ehepartnern bedürfen zur Rechtswirksamkeit eines Notariatsaktes. Der ursprüngliche Formmangel wurde zu einem späteren Zeitpunkt mit Notariatsakt vom

12.10.2006 behoben. Frau A. und unser Mandant waren sich inhaltlich schon am 20.02.2006 einig, dass die Anteile an der GmbH an unseren Mandanten übertragen werden.

Gemäß § 23 (3) BAO ist die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts bedeutungslos, insbesondere wenn die Nichtigkeit in einem Formmangel begründet ist.

Zur Nichtigkeit führende Formvorschriften enthält zum Beispiel § 1 (1) NotariatsaktG zu Kauf-, Tausch-, Renten- und Darlehensverträgen zwischen Ehegatten.<sup>3</sup> So sieht auch § 1 lit. d leg. cit. die Nichtigkeit vor, wenn ein Schenkungsvertrag ohne wirkliche Übergabe errichtet wurde. Aus § 23 (3) BAO ergibt sich die Unschädlichkeit des Formmangels, wenn die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen.

<sup>4</sup>

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ist exakt unter den Tatbestand des § 23 BAO zu subsumieren. Die beiden an der Schenkung beteiligten Personen, die Geschenkgeberin A. sowie ihr damaliger Ehegatte und Geschenkgeber ließen das wirtschaftliche Ergebnis noch am Tag der Schenkungserklärung, dem 20.02.2006, eintreten. Die anfänglich mängelbehaftete Übergabe der Anteile ist für die abgabenrechtliche Beurteilung von Gesetz wegen zwingend unbeachtlich. Der ursprüngliche Mangel bei der Übergabe der Anteile an der GmbH wurde durch den Notariatsakt vom 12.10.2006 beseitigt. Dies zeigt eindeutig und unzweifelhaft das spätestens seit 20.02.2006 gewollte und eingetretene wirtschaftliche Ergebnis, nämlich die Übertragung ihrer Gesellschaftsanteile.

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ist - sofern überhaupt eine Schenkung vorliegt - nicht wie erstinstanzlich entschieden nach Steuerklasse V, sondern nach Steuerklasse I zu berechnen.

Aus diesem Grund stellen wir folgende

### **ANTRÄGE:**

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Wien vom xyz, betreffend die Festsetzung von Schenkungssteuer

**1.) ersatzlos aufheben**

und

**2.) in eventu unter Berücksichtigung von Steuerklasse I, statt bisher Steuerklasse V, abändern.**

Diese Stellungnahme übermittelte der UFS mitsamt dem zugrunde liegenden Vorhalt dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Kenntnisnahme und einer allfälligen Äusserung.

Das Finanzamt nahm dazu am 21.02.2013 wie folgt Stellung:

*Hinsichtlich des Zeitpunktes der Durchführung der Schenkung und hinsichtlich der Anwendung der Steuerklasse V schließt sich das Finanzamt den Ausführungen im Vorhalt des UFS vom 16.10.2012 an.*

*Da im Notariatsakt vom 12.10.2006 unter Punkt Drittens der Wille der Vertragsparteien eindeutig festgehalten wurde, dass diese Abtretung der Geschäftsanteile im Schenkungswege stattfinden soll, kann im Zuge der Ergänzungen zum Vorlageantrag dieser Aussage keine andere Bedeutung zuerkannt werden. Zumal in der Berufungsschrift vom 20.9.2007 auch von der Schenkungserklärung, der Ausführung der Schenkung und der notariellen Erledigung der Schenkung die Rede war. Eine Zuwendung im Rahmen eines Scheidungsvergleiches wie der Bw vermeint, fand auch nach Ansicht des Finanzamtes nicht statt. Im Scheidungsvergleich wurden die Forderungen der Gewinnanteile für 2005 und 2006 aus der gemeinsamen Firma und aus dem Geschäftsführergehalt mit dem Betrag von 100.000,- Euro verglichen. Die Schenkung der Geschäftsanteile fand vielmehr abgesondert vom Scheidungsvergleich statt.*

*Wenn nun auch behauptet wird, dass ein Bereicherungswille nicht vorliegt, ist dem entgegenzuhalten, dass laut Notariatsakt eindeutig erklärt wurde, dass die Abtretung im Schenkungswege stattfindet, in jedem Fall hat die mittlerweile geschiedene Gattin des Geschenknehmers die Bereicherung des Vertragspartners zumindest in Kauf genommen. Dass die Schenkung in Erfüllung einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht erfolgt wäre, geht aus der Aktenlage jedenfalls nicht hervor. Da die Schenkung nicht im Rahmen des Scheidungsvergleiches erfolgte, erübrigt sich, auf die Einwände des Bw betreffend die Bereicherungsabsicht im Rahmen eines Vergleiches einzugehen.*

*Bei der dem Notariatsakt vorgehenden einseitigen Erklärung der Geschenkgeberin handelt es sich nicht um ein Rechtsgeschäft, das richtig ist, sondern nur um eine einseitige Erklärung; das Rechtsgeschäft wird erst mit dem Notariatsakt abgeschlossen.*

*Der Schenkungssteuerbescheid vom xyz wurde daher zu Recht erlassen.*

Diese schriftliche Äusserung brachte der UFS dem Bf. mit Schreiben vom 26.03.2013 zur Kenntnis und hielt ihm gleichzeitig- im Hinblick auf seine Stellungnahme vom 30.01.2013- folgendes vor:

*Zu Ihrem Einwand, § 23 Abs.3 BAO würde im zu beurteilenden Fall zur Anwendung kommen, ist festzustellen:*

*Im durchzuführenden Berufungsverfahren kann die Beurteilung, ob bzw. in welcher Höhe die Schenkungssteuerschuld entstanden ist, nur eine sein, der die Bestimmungen des Schenkungssteuerrechtes 1955 (ErbStG), zugrunde liegen.*

*Gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG ist der, für die Beurteilung der Steuerschuld maßgebliche, Zeitpunkt, der der Ausführung der Zuwendung, worunter jener Zeitpunkt zu verstehen ist, in dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt. Es kommt somit nicht darauf an,*

*was einem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, sondern darauf was der Beschenkte tatsächlich erhalten hat.*

*Die Schenkung eines Forderungsrechtes ist ausgeführt, wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wurde. (BFH 20.01.2005, II R 20/03)*

*Bei der Schenkung von GmbH-Anteilen ist die Ausführung der Zuwendung mit dem für die Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gemäß § 76 Abs.2 GmbHG erforderlichen sachenrechtlichen Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes anzunehmen. Diese Übertragung der Anteile erfolgt nach den Grundsätzen über die Abtretung von Forderungen. (vgl. VwGH 28.06.1989, 88/16/0064)*

*Daraus folgt, dass die Schenkungssteuerschuld für die Übertragung der streitverfangenen GmbH- Anteile erst mit Unterfertigung des Notariatsaktes (= 12.10.2006 = lt. Vertragspunkt sechstens: Zeitpunkt der Übergabe bzw. Übernahme) entstanden ist und am 20.02.2006 (= Zeitpunkt der Unterfertigung der einseitigen Schenkungserklärung durch ihre damalige Ehefrau) noch keine Schenkungssteuerschuld entstanden ist, da es sich bei dieser Erklärung um keinen Übertragungsakt iSd § 76 Abs.2 GmbHG gehandelt hat. Daran vermag auch ein Bestehen lassen allfälliger sich aus dieser Erklärung ergeben habenden wirtschaftlichen Folgen nichts.*

*Zum Einwand die in Rede stehende Anteilsübertragung wäre gegen eine Leistung von € 100.000,00 erfolgt ist festzustellen:*

*Weder ergibt sich aus dem verfahrensgegenständlichen Notariatsakt bzw. aus der o.a. Erklärung noch aus dem Scheidungsvergleich vom 22.05.2006, dass die Zuwendende für die Abtretung der GmbH- Anteile eine Gegenleistung von € 100.000,00 erhalten hat. Im genannten Vergleich wird ausdrücklich festgehalten, dass die Bezahlung dieses Betrages an die Zuwendende sich aus folgendem ergibt:*

*„Gewinnanteil aus gemeinsamer Firma, Verzicht der Vergleichspartnerin an Gewinnanteilen ab 01.01.2006, Vergütung für das Projekt „Hochschulzugang“, Geschäftsführerinnengehalt 2005 und 2006, sowie Abfertigungsanspruch und verbleibende Differenz aus Vermögensauseinandersetzung“.*

*Zum Einwand die Übertragung der GmbH-Anteile erfolgte im Rahmen eines Scheidungsvergleiches, daher würde auch kein Bereicherungswille der Zuwendenden vorliegen, diese hätte in Erfüllung einer sittlichen oder einer Anstandsverpflichtung gehandelt, ist festzustellen:*

*Nach § 82 Abs.1 EheG sind Anteile an einem Unternehmen-ausser es handelt sich um eine bloße Wertanlage- einer Aufteilung nicht zugänglich. Nach Z 3 leg.cit. sind alle, auch die kleinsten Unternehmen, einer Aufteilung entzogen. Es wurde auch nicht mit dem vorgenannten Vergleich die Schenkung der in Rede stehenden GmbH- Anteile verfügt.*

*Darüber hinaus kann nach der Aktenlage nicht erkannt werden, dass die verfahrensgegenständliche Zuwendung in Erfüllung einer sittlichen Verpflichtung oder einer Anstandspflicht erfolgt ist.*

*Aus den aufgezeigten Gründen wäre-zum gegenwärtigen Verfahrensstand Ihre Berufung abzuweisen.*

*Es wird Ihnen innerhalb einer Frist von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens Gelegenheit gegeben zu diesem Vorhalt bzw. zur beiliegenden Stellungnahme des Finanzamtes schriftlich Stellung zu nehmen.*

Am 16.09.2013 langte beim UFS folgende Replik des Bf. ein:

**1. Komprimierte Sachverhaltsdarstellung**

*Zusätzlich zu dem vom laufenden Steuerberater des Berufungswerbers dargestellten Sachverhalt darf der Fokus auf folgende Sachverhaltselemente gerichtet werden (Fundstellen anbei aufgelistet):*

- *Die Ehe zwischen dem Berufungswerber und seiner damaligen Gattin wurde 2006 mit Beschluss des Bezirksgerichtes G. unter Zugrundelegung eines gerichtlichen Vergleiches geschieden.*
- *Das BG G. verweist darauf, dass die Ehe seit mindestens einem halben Jahr unheilbar zerrüttet ist (Seite 2 der Ausfertigung des gerichtlichen Vergleichs vom 5/2006) somit war zumindest seit November 2005 ein unheilbarer Zerrüttungszustand gegeben.*
- *Am 20.2.2006 hat die damalige Gattin des Berufungswerbers eine Absichtserklärung abgegeben, "aus gegebenem Anlass" (!, Anm. d. Verf.) die Anteile an der GmbH zu schenken, sich aus allen gesellschaftsrechtlichen Funktionen zurück zu ziehen und keine wie auch immer gearteten Aktivitäten auf den Bankkonten der vorgenannten Gesellschaft zu setzen.*
- *In einem am 15.4.2006 zwischen dem Berufungswerber und seiner damaligen Gattin abgestimmten Papier "Vorbereitung des Scheidungsvergleiches Punkte betreffend GmbH" wird Folgendes festgehalten: "mit diesem Vergleich der Forderungen und Verpflichtungen und der Annahme der Fa-Anteile im Schenkungswerge ist der Bereich GmbH geregelt, sodass dies in den allgemeinen Scheidungsvergleich, in welchem private Vermögensverhältnisse und Sorgerecht geregelt sind, eingehen kann."*
- *Im gerichtlichen Vergleich vom 5/2006 findet sich ein mittelbarer Hinweis auf die „GmbH“-Anteile, nämlich im Pkt. 5.: "Bf. ist bereit, einen Barbetrag von € 100.000,- an A.zu überweisen. Dieser setzt sich wie folgt zusammen: Gewinnanteil aus gemeinsamer Firma für 2005, Verzicht von A.an Gewinnanteilen ab 1.1.2006, Vergütung für Projekt "Hochschulzugang", Geschäftsführeringehalt 2005 und 2006 sowie Abfertigungsansprüche plus verbleibende Differenz aus Vermögensauseinandersetzung. Damit sind alle Ansprüche von A., insbesondere die Gewinnbeteiligung aus der gemeinsamen GmbH bereinigt und verglichen. "*

- Am 12.10.2006 fand die schenkweise Abtretung der Anteile an der GmbH zwischen dem Berufungswerber und seiner Ex-Gattin in den Räumlichkeiten des Notars Dr. R. statt.

## **2. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes**

### **2.1. Einheitliche Betrachtung mehrerer, miteinander logisch verknüpfter Vertragswerke auch im ErbStG**

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH zum ErbStG, dass die formal-rechtliche Anknüpfung des Schenkungstatbestandes (§ 3 Abs 1 Z 1 ErbStG) keine uneingeschränkte ist, sondern sich bloß auf die grundsätzliche Tatbestandsbildung beschränkt und im weiteren auch noch Raum lässt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise<sup>1</sup> wie zB für die Frage, was mit mehreren zeitnah abgeschlossenen Verträgen bezweckt wird. Sind mehrere Verträge logisch miteinander verknüpft, sind sie auch bei formal-rechtlicher Anknüpfung des Schenkungstatbestandes als wirtschaftliche Einheit zu sehen<sup>2</sup>, weswegen zB einander bedingende Schenkungen - mögen sie auch in unterschiedlichen Verträgen abgeschlossen worden sei- nicht als Schenkung, sondern als (entgeltlicher) Tausch anzusehen sind<sup>3</sup>. Besonders deutlich zeigt die einheitliche Betrachtung mehrerer getrennt abgeschlossener Verträge das Erkenntnis des VwGH vom 11. 8. 1993<sup>4</sup>. Mehrere verschiedene Vorgänge können nach Ansicht des VwGH dann als Einheit betrachtet werden, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen diesen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht<sup>5</sup>. Diese einheitliche Betrachtung mehrerer Verträge muss seitens der Behörde durch Sachverhaltsfeststellungen über das Zustandekommen, die Ausfertigung und die Abwicklung der Verträge untermauert werden. Der Rsp des VwGH kann entnommen werden, dass bei der Beurteilung eines schenkungssteuerlichen Erwerbsvorganges nicht alleine vom Inhalt der Urkunden auszugehen ist, sondern der tatsächliche Inhalt der Vereinbarungen zwischen den Parteien zu ermitteln ist<sup>6</sup>.

### **2.2. Unternehmensanteile können wegen § 82 EheG nicht Gegenstand eines Scheidungsvergleichs sein**

Die gegenständliche Ehe wurde durch einvernehmliche Scheidung nach § 55a EheG geschieden, wobei nach § 55a Abs 2 EheG dem Gericht eine schriftliche Vereinbarung vorzulegen ist, die die vermögensrechtlichen Ansprüche der Eheleute untereinander regelt. Die zivilrechtliche Rechtsprechung betont sowohl für das streitige als auch für das außerstreitige Verfahren, dass durch Vergleich auch das in den §§ 81ff EheG genannte Vermögen abweichend von den gesetzlichen Vorgaben aufgeteilt werden kann, wenn und insoweit eine wirksam geschlossene Vereinbarung zwischen den Ehegatten vorliegt<sup>7</sup>. Dementsprechend können über den Umweg des Vergleiches (sei dieser gerichtlich oder außergerichtlich) auch Unternehmensanteile Gegenstand einer Vermögensaufteilung zwischen in Scheidung befindlichen Ehegatten sein. Nichts anderes ergibt sich aus § 97 Abs 2 EheG: vielmehr lässt sich aus der Rsp zu § 97 Abs

2 EheG ableiten, dass Vereinbarungen zwischen den Noch-Ehegatten, die im Vorfeld der Scheidung (insbesondere bei bereits bestehender Ehezerrüttung) bei beiderseitiger Scheidungsabsicht geschlossen werden und die die Vermögensaufteilung anlässlich der Beendigung der ehelichen Lebensgemeinschaft zur Folge haben, zivil- und ehorechtlich wirksame Verträge sind und den Vorschriften der §§ 81 ff EheG vorgehen<sup>8</sup>.

Die zivilrechtliche Rechtsprechung und das facheinschlägige Schrifttum zum EheG betonen, dass derartige Vereinbarungen, die in engem Zusammenhang mit dem Scheidungsverfahren geschlossen werden, entgegen der Formpflicht des § 97 Abs 1 EheG auch außergerichtlich und formlos geschlossen werden können und dann grundsätzlich keinen Schenkungscharakter haben und dementsprechend auch nicht aus dem Titel "Schenkung ohne tatsächliche Übergabe" eines Notariatsaktes bedürften<sup>9</sup>.

Dementsprechend sind die bei bereits bestehender Ehezerrüttung geschlossenen Vereinbarungen vom 20.2.2006 und 15.4.2006 im Vorfeld des gerichtlichen Vergleichs vom 5/2006 zwischen dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Gattin geschlossenen Vereinbarungen Bestandteil der ehorechtlichen Vereinbarungen über eine Vermögensauseinandersetzung.

2.3. Die Anteile an der GmbH sind nicht ausdrücklich im gerichtlichen Scheidungsvergleich angeführt und werden gesondert durch Schenkungsvertrag übertragen

Angesichts der Ausführungen unter Pkt. 2.2. läuft das Argument des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel in seiner Anfragebeantwortung vom 21.2.2013 leer, dass die Anteilsübertragung an der GmbH nicht im Rahmen des gerichtlichen Scheidungsvergleiches vom 5/2006 durchgeführt wurde, sondern in einem davon abgesonderten Notariatsakt. Die Vollziehung des sachenrechtlichen Übertragungsgeschäftes durch den Notariatsakt vom 12.10.2006 nimmt - wie oben dargestellt - dem Vorgang nicht den Charakter als vergleichsartige Vermögensaufteilung unter Ehegatten im Rahmen einer Scheidung nach § 55a iVm § 97 Abs 2 EheG.

Sowohl für abgabenrechtliche Zwecke (siehe die unter Pkt. 2.1. angeführte Rechtsprechung des VwGH) als auch für zivil- und ehorechtliche Zwecke sind die bei bereits bestehender Ehezerrüttung geschlossenen Vereinbarungen vom 20.2.2006, 15.4.2006, 5/2006 und 12.10.2006 (letzteres als Vollzugshandlung des bereits vorher Vereinbarten) miteinander in unmittelbarem Zusammenhang stehend und müssen daher

- für Zwecke des § 3 ErbStG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit gesehen werden und
- Haben daher

für Zwecke des § 97 Abs 2 EheG den Charakter einer Aufteilungsvereinbarung (für die wie zuvor unter Pkt. 2.2. dargestellt wurde – keine besondere Formpflicht gegeben ist).

Darüber hinaus wird im gerichtlichen Vergleich vom 5/2006 auf eine vorangegangene Vermögensauseinandersetzung ausdrücklich Bezug genommen: im Pkt. 5. des gerichtlichen Vergleiches wird ausdrücklich auf die "verbleibende Differenz aus

*Vermögensauseinandersetzung" Bezug genommen. Gegengleich kann der Vereinbarung vom 15.4.2006 entnommen werden, dass „mit diesem Vergleich der Forderungen und Verpflichtungen und der Annahme der Fa-Anteile im Schenkungswege der Bereich GmbH geregelt ist, sodass dies in den allgemeinen Scheidungsvergleich, in welchem private Vermögensverhältnisse und Sorgerecht geregelt sind, eingehen kann " Damit ist auch deutlich erkennbar, dass die GmbH-Anteile Bestandteil eines "Gesamtpaketes" sein sollten, welches durch den gerichtlichen Scheidungsvergleich vom 5/2006 perfektioniert werden sollte und auch wurde. Der Notariatsakt vom 12.10.2006 ist nur mehr die Vollzugshandlung zur Vereinbarung.*

*Insoweit ist die Bezeichnung "Schenkungsvertrag" für die GmbH-Anteile etwas irreführend, die Absichtserklärung vom 20.2.2006 sowie die Parteienvereinbarung vom 15.4.2006 sprechen eine sehr deutliche Sprache - uE liegt daher ein Anwendungsfall der zivilrechtlichen "falsa demonstration non nocet" oder des abgabenrechtlichen "substance over form" im Sinne der unter Pkt. 2.1. zitierten Rechtsprechung des VwGH zu § 3 ErbStG vor. Der Rsp des VwGH kann entnommen werden, dass bei der Beurteilung eines schenkungssteuerlichen Erwerbsvorganges nicht alleine vom Inhalt der Urkunden auszugehen ist, sondern der tatsächliche Inhalt der Vereinbarungen zwischen den Parteien zu ermitteln ist<sup>10</sup>.*

**2.4. Fehlender subjektiver Bereicherungswille nach § 3 ErbStG bei der gebotenen "Gesamtschau der logisch miteinander im Zusammenhang stehenden Vereinbarungen"**

*Der vorliegende Sachverhalt ähnelt in weiten Teilen dem vom UFS Wien mit Erkenntnis vom 20.12.2010, RV/2469-W/08, entschiedenen Sachverhalt. Die Ehepartner des damals entschiedenen Sachverhaltes lebten offenbar ebenfalls im Zustand der Ehezerrüttung und hatten im Zeitabstand von etwa 6 Monaten vor Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches im Ehescheidungsverfahren vor dem Bezirksgericht eine umfassende schriftliche Vereinbarung über die Vermögensaufteilung im Falle einer zukünftigen Scheidung getroffen. Der UFS Wien stellt fest, dass die Vereinbarung offensichtlich im Vorfeld der beabsichtigten Scheidung geschlossen wurde, ein erkennbarer Interessensgegensatz vorliegt und darüber hinaus es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass die mit Scheidungsgedanken beschäftigten Ehepartner einander beschenken wollen. Dementsprechend mangle es an dem für die Annahme einer steuerbaren Schenkung erforderlichen "subjektiven Bereicherungswillen" der Parteien untereinander.*

*Ähnliches ergibt sich als "typisierende Betrachtungsweise" aus dem Erkenntnis des UFS Wien vom 1.12.2011, RV/0121-W/08: "es sprechen die Erfahrungen des täglichen Lebens gegen das vorliegen einer beabsichtigten Bereicherung, da üblicherweise mit Scheidungsgedanken beschäftigte Ehepartner nicht vorhaben, den jeweils anderen zu bereichern." Der UFS Wien überprüfte, ob im Zeitpunkt des Abschlusses jener Verträge, die zu einer objektiven Bereicherung der anderen Partei führen könnten, bereits Ehezerrüttung gegeben war und leitete aus dem Zerrüttungszustand in typisierender Betrachtungsweise ab, dass eine Bereicherungsabsicht unwahrscheinlich sei.*

Diese "typisierende Betrachtungsweise" wird im Übrigen auch vom Justizausschuss des Nationalrates zum BGBI 1978/280 in 916 BlgNR 14.GP vertreten: die Übertragung von Vermögen im Rahmen der scheidungsbedingten Vermögensaufteilung löst nach Vorstellung des Justizausschusses keine Schenkungssteuer aus und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Aufteilung auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung oder einer außergerichtlichen Vereinbarung handelt.

Durch die in Pkt. 2.1. geschilderte Ereigniskette, welche sich bereits im Zustand der Ehezerrüttung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Gattin zugetragen hat, sowie die Verpflichtung der Abgabenbehörde, miteinander in logischem Zusammenhang stehende Vereinbarungen bei der Findung des tatsächlichen Sachverhaltes zu berücksichtigen und nicht nur beim Urkundeninhalt stehen zu bleiben, in Verbindung mit der vom UFS Wien selbst festgestellten "typisierenden Betrachtungsweise", dass Ehegatten, die sich mit Scheidungsgedanken tragen, einander wegen des manifesten Interessensgegensatzes nicht zu bereichern gedenken, ergibt sich uE eindeutig, dass von einem "subjektiven Bereicherungswillen" der Ex-Gattin des Beschwerdeführers keine Rede sein kann, damit die Übertragung des GmbH-Anteils nicht schenkungssteuerbar ist und daher der angefochtene Schenkungssteuerbescheid ersatzlos aufzuheben ist.

2.5. Fehlende" objektive Bereicherung" nach § 3 ErbStG bei Bewertung von Leistungen und Gegenleistungen bei der gebotenen "Gesamtschau der logisch miteinander im Zusammenhang stehenden Vereinbarungen"

Selbst, wenn man entgegen den Ausführungen unter Pkt. 2.4. annimmt, dass eine Schenkungssteuerbarkeit der Anteilsübertragung vorläge, müsste -. ob der unter Pkt. 2.1. dargelegten Einheitsbetrachtung der im Umfeld der Scheidung geschlossenen Verträge – die tatsächliche "objektive Bereicherung" des Beschwerdeführers festgestellt werden. Diese ergibt sich aber NICHT aus dem Notariatsakt vom 12.10.2006 alleine, sondern aus einem Saldo aller positiven und negativen Leistungen, die die Parteien untereinander im Rahmen der Scheidungsvereinbarungen des Jahres 2006 zugesagt haben. Es wäre mit der Einheitsbetrachtung der scheidungsbezogenen Vertragswerke nicht zu vereinbaren, würde nur der Notariatsakt vom 12.10.2006 als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, die im gerichtlichen Vergleich vorgesehenen Belastungen des Beschwerdeführers hingegen komplett außer Acht gelassen.

Da uE aber mangels subjektivem Bereicherungswillen gar keine Schenkungssteuerbarkeit der Anteilsübertragung vorliegt, wird in diesem Schriftsatz von einer Berechnung der objektiven Bereicherung abgesehen.

### 3. Conclusio

Wie bereits im Schriftsatz des laufenden steuerlichen Vertreters des Bf. ausgeführt wurde, bekräftigen wir - mit Bezugnahme auf die oben stehenden Ausführungen - den Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 16.8.2007.

In der am 14.05.2014 vor dem Bundesfinanzgericht, (BFG), als Nachfolgebehörde des UFS durchgeführte mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat brachte der Vertreter des Bf. folgendes vor.

Die Ehe des Bf. sei aufgrund eines Ehebruches seiner damaligen Ehefrau zerrüttet gewesen. Daher sei für diese eine strittige Scheidung in jeder Hinsicht unvorteilhaft gewesen. Die Schenkungserklärung vom 20.2.2006 sei der Grund gewesen, dass der Bf. in eine einvernehmliche Scheidung eingewilligt hat.

Der Vertreter der Amtspartei brachte vor, dass der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 10.04.2007, GZ RV/0163-L/07 festgestellt hat, dass die Schenkung eines GmbH-Anteils mit Notariatsakt, welcher nach der Scheidung der Vertragspartner abgeschlossen worden ist, als Zuwendung an eine Person der Steuerklasse V. anzusehen ist. Dagegen sei die vom Bf. ins Treffen geführte Berufungsentscheidung vom GZ RV/2469-W/08 vom 20.12.2010 auf den zu beurteilenden Fall- mangels vergleichbarer Sachverhalte- nicht anwendbar. Ein Notariatsakt unterscheide sich von einer bloßen Urkundenerrichtung, bei welcher vom urkundenerrichtenden Notar bloß Vorgänge festgehalten werden, die sich vor ihm abspielen, dadurch, dass ein Notariatsakt unter Mitwirkung eines Notars zu erfolgen hat. Nach Punkt 12 des verfahrensgegenständlichen Notariatsaktes seien beide Parteien auf die Verpflichtung zur Entrichtung der Schenkungssteuer hingewiesen worden und habe sich der Bf. zur Abgabe einer Schenkungssteuererklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt und zur Schadloshaltung der Geschenkgeberin, im Hinblick auf die anfallende Schenkungssteuer, verpflichtet.

Der Vertreter des Bf. erklärte danach, auf entsprechende Befragungen hin, dass die beabsichtigte Scheidung der Grund für die Abgabe der Schenkungserklärung vom 20.02.2014 gewesen sei. Der Bf. hätte ohne die o.a. Schenkungserklärung weder in den Abschluss des Scheidungsvergleiches eingewilligt noch wäre der Notariatsakt vom 10.12.2006 über die Schenkung des GmbH- Geschäftsanteils ohne rechtskräftigen Scheidungsvergleich zustande gekommen wäre. Mit Scheidungsvereinbarungen des Jahres 2006 (so wie in seiner letzten Replik angeführt) seien die Schenkungserklärung vom 20.2.2006, die Vereinbarung vom 14.05.2006 und der Scheidungsvergleich vom 22.05.2006 gemeint. Der Bf. sei kein Steuerexperte und habe sich den Empfehlungen seiner damaligen Steuerberatung angeschlossen im Berufungsverfahren nur die Anwendung der Steuerklasse V, bei der Bemessung der Schenkungssteuer, zu bekämpfen. Bei der Zuwendung des Geschäftsanteiles sei es dem Bf. nicht um den Wegfall der 25%igen Sperrminorität und die Tatsache, dass im Falle einer schuldhafte Scheidung dieser Wegfall nicht hätte erzwungen werden können, gegangen, sondern nur darum, mit der Zuwendenden in Zukunft geschäftlich nichts mehr zu tun haben. Offenbar sei dem Bf. von seiner damaligen anwaltlichen Vertretung nicht der Vorschlag gemacht worden, bereits im Scheidungsvergleich die Verpflichtung zum Abschluss eines Notariatsaktes zur Übertragung des GmbH-Geschäftsanteils festzumachen.

Die Frage der Verhandlungsleiterin: „*Warum wurde der Notariatsakt vom 12.10.2006 dem für die Festsetzung der Schenkungssteuer zuständigem Finanzamt vorgelegt und warum wurde danach auf dessen Aufforderung hin der gemeine Wert zur Bemessung der Schenkungssteuer ermittelt bzw. warum wurde Erkundigungen bei einem anderen Finanzamt über den schenkungssteuerrelevanten Zeitpunkt für die Übertragung des verfahrensgegenständlichen GmbH-Anteils eingehalt, wenn überhaupt keine Schenkung vorgelegen ist?*“ beantwortete er: „*Die beiden Vertragsparteien waren Volkswirte und sehr emotionalisiert. Es ist nicht auszuschließen, dass sie sich damals über die wahre Bedeutung dieses Begriffes nicht im Klaren waren*“

Zuletzt beantragte der Vertreter der Amtspartei die Abweisung der Beschwerde und der Vertreter des Bf. die Stattgabe der Beschwerde.

Das BFG hat dazu erwogen:

Als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG 1955), zählt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (§ 3 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955), sowie jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. (§ 3 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955)

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

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

Nach § 7 Abs.1 ErbStG 1955 wird die Steuer nach dem persönlichen Verhältnis der Erwerbers, also nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Geschenkgeber in fünf Steuerklassen erhoben. Unter Steuerklasse V fallen alle nicht in Steuerklasse I bis IV genannte Personen (so auch geschiedene Ehepartner) und die Zweckzuwendungen.

Gemäß § 76 Abs.2 GmbH-Gesetz bedarf es zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäft unter Lebenden eines Notariatsaktes. Der gleichen Form bedürfen Vereinbarungen über die Verpflichtung eines Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteils. Im Gesellschaftsvertrag kann die Übertragung von weiteren Voraussetzungen, insbesondere von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig gemacht werden.

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob mit der Übertragung des in Rede stehenden GmbH- Geschäftsanteiles die für den Bf. die Verpflichtung zur Entrichtung der Schenkungssteuerentstanden ist. Im Falle der Bejahung dieser Frage wird bestritten, dass als der, für die Bemessung der Schenkungssteuer, maßgebliche Zeitpunkt, der des Abschlusses des Notariatsaktes über die schenkungsweise Abtretung des GmbH-Geschäftsanteiles anzusehen ist.

Den Einlassungen des Bf. in seinem letzten Schriftsatz nach sei für ihn keine Schenkungssteuerschuld entstanden. Er sei durch die Übertragung des GmbH-Geschäftsanteils weder objektiv bereichert worden noch sei bei der Zuwendenden Bereicherungsabsicht vorgelegen. Vielmehr wäre diese Zuwendung im Rahmen der Vermögensaufteilung der Ehegatten im Zuge eines Scheidungsvergleiches iSd §§ 55a und 97 Abs.2 EheG erfolgt. Dass keine objektive Bereicherung seinerseits vorliegt, ergäbe sich aus allen positiven und negativen Leistungen, die er und seine damalige Ehefrau einander mit Schenkungserklärung vom 20.02.2006, und mit Vereinbarung vom 15.04.2006 sowie im Scheidungsvergleich vom 22.05.2006 zugesagt haben. Im Rahmen der, in diesem Fall gebotenen, typisierenden Betrachtungsweise spräche die Erfahrung des täglichen Lebens gegen das Vorliegen einer Schenkung.

Dazu ist festzustellen:

Bei Auflösung der Ehe durch Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung werden bestimmte Vermögenswerte zwischen den Ehegatten aufgeteilt.

Der Aufteilung unterliegen nach § 81 EheG das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse.

Unter ersterem sind gemäß § 81 Abs.2 EheG die beweglichen und unbeweglichen körperlichen Sachen, die während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft dem Gebrauch beider Ehegatten gedient haben, zu verstehen, hierzu gehören auch der Haustrat und die Ehewohnung.

Eheliche Ersparnisse sind gemäß § 81 Abs.3 EheG Wertanlagen, gleich welcher Art, die Ehegatten während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft angesammelt haben und die ihrer Art nach üblicherweise für eine Verwertung bestimmt sind.

Bezüglich dieses der Aufteilung unterliegenden Vermögens vertrat der Justizausschuss im Bericht zum o.a. Bundesgesetz BGBI 1978/280 (916 BlgNR 14 GP) die Auffassung, „*dass dessen Übertragung im Rahmen der Aufteilung, gleich ob auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung oder außergerichtlich grundsätzlich keine Schenkungssteuerpflicht auslöst. Zuwendungen von anderem Vermögen können aber nach der Lage des Falles freigiebig erfolgen*“.

Demnach kann keine Rede davon sein, dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Ehepartner, die sich mit Scheidungsabsichten tragen, typischerweise auch Zuwendungen von anderem, als in § 81 EheG genannten, Vermögen, ohne jede Bereicherungsabsicht ausführen.

In der vom Bf. aufgezeigten Fassung (BGBl Nr.280/1978) des § 97 Abs.1 EheG kann auf den Anspruch auf Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens nach den § 81 bis 96 im Voraus nicht rechtswirksam verzichtet werden. Verträge, die die Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Voraus regeln, bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Form eines Notariatsaktes. So wurde vom UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 20.12.2010, GZ RV/2469-W/08, die, zwischen Ehegatten vor deren Scheidungsvergleich, mit Notariatsakt erfolgte Aufteilung der ehelichen Ersparnisse als ein, keine Schenkungssteuerpflicht auslösender, Vorgang angesehen und somit die, gemäß den o.a. Erläuterungen im Zusammenhang mit der Aufteilung gemäß § 81 EheG gebotene, typisierende Betrachtungsweise angewendet.

In der vom Bf. aufgezeigten Fassung (BGBl Nr.280/1978) des § 97 Abs.2 EheG gilt Abs.1 nicht für Vereinbarungen, die die Ehegatten im Zusammenhang mit den Verfahren auf Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe über die Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse schließen. Somit ermöglichen die Bestimmungen des Abs.2 einen formfreien Vertragsabschluss sowohl über das eheliche Gebrauchsvermögen und über eheliche Ersparnisse, jedoch nicht über anderes Vermögen, sofern andere Gesetze einen formgebundenen Vertragsabschluss vorsehen.

Von der Aufteilung gemäß § 81 EheG sind nach § 82 Abs.1 Z 4 EheG Anteile an einem Unternehmen, seien dies Aktien, Anteile an einer GmbH, einer Genossenschaft, einer Personenhandelsgesellschaft oder an einer GesbR oder die Einlage des stillen Gesellschafters, ausgeschlossen. Voraussetzung für die Ausnahme ist aber, dass-so wie im gegenständlichen Fall- mit dem Unternehmensanteil eine Mitwirkung an der Unternehmensführung oder sonst ein maßgeblicher Einfluss auf diese verbunden ist. (Vgl. Stabentheiner in Rummel, Kommentar, ABGB, 2.Band/4.Teil/ 2.Auflage § 82 Rz 11) Diese besonders wichtigen Ausnahmebestimmungen für Unternehmen wurden im Justizausschuss damit begründet, dass diese Werte während der Gemeinschaft dem anderen Gatten nur insoweit nützen, als er aus dem Ertrag Unterhaltsleistungen erhält. Die Wertsteigerung, die ein Unternehmen erfahre, habe so verschiedene Gründe, dass sie schwer im Zusammenhang mit der ehelichen Lebensgemeinschaft gebracht werden könne. (Vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band I/Kletecka, S 508)

Wenn auch mit einem Scheidungsvergleich gemäß § 55a EheG anderes Vermögen, als das in § 81 EheG einer Aufteilung zugeführt werden kann, werden diese anderen Vermögenswerte dadurch nicht zu Gegenständen des ehelichen Gebrauchsvermögens oder zu ehelichen Ersparnissen. Ebenso wenig werden durch die, in einem solchen Scheidungsvergleich getroffene, Vereinbarung einem Vergleichspartner Anteile an einer GmbH zu übertragen, die Bestimmungen des § 82 Abs.1 Z 4 EheG sowie der §§ 67Abs.2 GmbHG ,12 Abs1 Z 2 ErbStG 1955 ausser Kraft gesetzt.

An dieser Stelle ist allerdings festzuhalten, dass gemäß des gesamten Inhaltes des o.a. verfahrensgegenständlichen Scheidungsvergleiches keine Vereinbarung über die Übertragung der in Rede stehenden GmbH-Anteile getroffen worden ist. Vielmehr ist in Punkt V. von der gemeinsamen Firma die Rede.

Wenn auch im zu beurteilenden Fall, als Grund für die Übertragung des GmbH-Geschäftsanteiles an den Bf. die Scheidung mit der Zuwendenden, wegen Zerrüttung der Ehe, anzusehen ist, so würde mit dieser Übertragung weder eheliches Gebrauchsvermögen noch eheliche Ersparnisse aufgeteilt. In einem solchen Fall wird gemäß den o.a. Erläuterungen die Freigiebigkeit der Zuwendung grundsätzlich für möglich gehalten und kann gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH aus dem Sachverhalt erschlossen werden. (vgl. VwGH 30.08.1995, 94/16/0034; 31.03.1999, 98/16/0358, 0359: 16.12.1999, 98/16/0403; 18.09.2003, 2003/16/0087, 0088).

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

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

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

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

Im zu beurteilenden Fall wurde dem Bf. ein GmbH-Geschäftsanteil im Verkehrswert von 37.392,00 € bzw. die damit verbundenen vermögenswerten Forderungsrechte übertragen. Er erlangte, durch den Wegfall der 25%igen Sperrminorität der Zuwendenden, das Recht zu 100% über die GmbH zu verfügen. Sowohl in der einseitigen Erklärung vom 20.02.2006 als auch in dem Notariatsakt vom 12.10.2006 ist ausdrücklich von einer schenkungsweisen Übertragung des Anteils die Rede. Es findet sich darin kein Hinweis auf eine allfällige Gegenleistung. Auch aus den o.a. Inhalten der

Vereinbarung vom 15.04.2006 und des Punkt fünftens des Scheidungsvergleiches vom 22.05.2006 enthaltenen, Bestimmungen, der Vertragspartnerin insgesamt € 100.000,00 zuzuwenden, kann keine Vereinbarung einer Gegenleistung für die Übertragung des GmbH-Geschäftsanteiles herausgelesen werden. Es ist unwahrscheinlich, dass der Vergleichrichter in Punkt fünftens des Scheidungsvergleich nicht auch die Übertragung des GmbH-Geschäftsanteiles in das Eigentum des Bf. festgehalten hätte, wenn im Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses-nach dem erklärten Parteienwillen festgestanden wäre, dass zumindest ein Teil der angeführten € 100.000,00 als Gegenleistung für den Erhalt des GmbH-Geschäftsanteiles anzusehen ist.

Es wird ausser Streit gestellt, dass der Bf. seine Zustimmung zur einvernehmlichen Scheidung ohne die ausdrückliche Erklärung seiner „Noch-Ehefrau“, ihm ihre Geschäftsanteile an der GmbH zu schenken, nicht erteilt hätte. Selbst wenn die Erlangung dieser Zustimmung der Grund für deren Einverständnis zur schenkungsweise Übertragung gewesen ist, so kann der Bf. daraus nichts gewinnen, weil das Motiv einer freigiebigen Zuwendung für die Beurteilung der Schenkungssteuerpflicht unmaßgeblich ist. (VwGH 27.04.2000, 99/16/0249)

Aus der o.a. Sachlage heraus kann nicht auf eine rechtliche Verpflichtung der Vertragspartnerin des Bf. ihm ihre GmbH-Anteile ohne Gegenleistung zuzuwenden geschlossen werden .Im Gegensatz dazu konnte in der vom Bf. ins Treffen geführten Berufungsentscheidung des UFS vom 01.12.2011, RV/0121-W/08, die Hingabe eines Versicherungserlöses an die Berufungswerberin als nicht schenkungssteuerpflichtig erachtet werden, weil der zugrundeliegende Versicherungsvertrag in aufrechter Ehe von ihrem Ehemann offenbar in Erfüllung seiner, gemäß 94 ABGB gebotenen, Unterhaltpflicht abgeschlossen worden ist.

Ebenso wenig kann erkannt werden, dass nach den Vorstellungen gerecht und billig denkender Menschen, die in Rede stehende Übertragung dem Bf. aus moralischen, sittlichen oder Anstandspflichten heraus zugesagt werden müssen.

Die Vertragsparteien selbst haben- den Einlassungen des Bf. im Vorlageantrag zu Folge- im Zusammenhalt mit der Übertragung der GmbH -Anteile Erkundigungen hinsichtlich der Bemessung der Schenkungssteuer beim Finanzamt eingeholt. Der o.a., von beiden Vertragsparteien unterfertigte, Notariatsakt, in dessen Punkt zwölftens sowohl die Schenkungssteuerpflicht für dieses Rechtsgeschäft als auch die Verpflichtung des Bf. zur Entrichtung dieser Steuer festgestellt wird, wurde vom steuerlichen Vertreter dem FA für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ordnungsgemäß angezeigt und es wurde, zur Bemessung der Schenkungssteuer der Verkehrswert dieses Anteils nach der Methode des Wiener Verfahrens geschätzt.. Es ist anzunehmen, dass derartige Handlungen- zur Bemessung der Schenkungssteuer- nicht gesetzt worden wären, wenn die Vertragsparteien keine Schenkung beabsichtigt hätten. Wenn auch zuzugestehen ist, dass beide Parteien im Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Notariatsaktes, von der, vor Kurzem abgeschlossenen, Scheidung noch seelisch betroffen waren und über keine juristische Ausbildung verfügen, kann- nach allgemeiner Lebenserfahrung- nicht davon

ausgegangen werden, dass sie sich deshalb über die Bedeutung des im gesamten Notariatsaktes eindeutig im Zusammenhang mit der gegenständlichen Anteilsübertragung verwendeten Wortes Schenkung im Unklaren waren. Vielmehr ist wahrscheinlicher, dass gerade Personen, die aus persönlichen Gründen nicht einmal in Kauf nehmen einander zu beschenken, von vorne herein als Vertragspartner keinen Vertrag über eine schenkungsweise Zuwendung unterzeichnen. Ebenso wenig ist nachvollziehbar, warum ein steuerlicher Vertreter im Namen seines Mandanten lediglich die Höhe einer Steuervorschreibung bekämpfen sollte, wenn ihm von diesem Mandanten davor mitgeteilt wird, dass es keinen, diese Steuervorschreibung rechtfertigenden, Vorgang gegeben hat.

Aus den aufgezeigten Gründen ist daher davon auszugehen, dass die Zuwendung die Bereicherung des Bf. bei Unterfertigung der Schenkungserklärung und bei Unterfertigung der Vereinbarung vom 15.04.2006 zumindest billigend in Kauf genommen hat um eine einvernehmliche Scheidung zu erreichen und danach im Zeitpunkt der Unterfertigung des Notariatsaktes vom 12.10.2006 die vorstehend aufgezeigte objektive Bereicherung des Bf. wegen des bereits vorliegenden (rechtskräftigen) Scheidungsvergleich billigend in Kauf genommen hat.

Das Vorliegen einer Schenkung ist daher zu bejahen.

Nun ist der für die Bemessung der Schenkungssteuer relevante Stichtag zu klären, nämlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu klären.

Dazu ist festzustellen.

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG 1955 mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung..

Ausgeführt ist eine Schenkung dann, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn also der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber, frei über das Zugewendete verfügen kann, denn die Schenkung setzt eine endgültige materielle Bereicherung des Beschenkten voraus.(BFH,06.03.1985,II R 19/84, BStBl II 382)

Die Schenkung von Forderungsrechten ist ausgeführt (d.h. der Beschenkt hat dieses Recht tatsächlich erhalten), wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wurde.(BFH 20.01.2006,II R 20/03)

Die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH erfolgt nach den Grundsätzen über die Abtretung von Forderungen. (VwGH 29.06.1989,88/16/0064,0065) Bei der Schenkung von GmbH-Anteilen ist die Ausführung der Zuwendung mit dem für die Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gemäß § 76 Abs.2 GmbHG erforderlichen sachenrechtlichen Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes anzunehmen. Lehre und Rechtsprechung sehen die Funktionen der Notariatsform im Wesentlichen in der Immobilisierung der Geschäftsanteile aber auch darin, den Erwerber zur reiflichen Überlegung anzuhalten und die Identität der jeweiligen Gesellschafter sicher feststellbar zu machen. (vgl. OGH 4Ob 99/88h= EvBl 1999/170, Koppensteiner/Rüffler,GmbHG-Kommentar<sup>3</sup> § 76 Rz 16ff)

Der OGH stehlt im Beschluss OGH, 28.08.2003, 8Ob 259/02z zu § 76 Abs.2 GmbHG folgendes fest:

*„Gemäß § 76 Abs.2 GmbHG bedarf die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH unter Lebenden eines Notariatsaktes. Der gleichen Form bedürfen Vereinbarungen über die Verpflichtung des Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteils. Diese Bestimmung bezieht sich auf alle obligatorischen Geschäfte, die auf eine künftige Abtretung von Geschäftsanteilen gerichtet ist, gleichviel, ob eine Person, die bereits Gesellschafter ist, oder ein Nichtgesellschafter den Geschäftsanteil erwerben soll. Von der Formpflicht sind sowohl Verpflichtungs-als auch Verfügungsgeschäft erfasst( vgl. Koppensteiner GmbHG2 §76 Rz 26; Umfahrer Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung 5 366,jeweils mwN; Hueck/Fastrich in Baumbach /Hueck [Hrsg], GmbH17,§ 15 Rz 29).Die Missachtung dieses Formzwangs bei der Übertragung von Geschäftsanteilen oder bei der Übernahme der Verpflichtung zur künftigen Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH hat grundsätzlich die Unwirksamkeit der Übertragung bzw. der Verpflichtung zur Folge.(vgl etwa OGH 4 Ob 255/99z = EvBl 2000/49;SZ 68/193 mwN; RIS-Justiz RS0060201 mwN) Aus einem formfrei geschlossenen Vertrag kann nicht auf Erfüllung, und zwar weder auf Errichtung eines Notariatsaktes über die Abtretung (ecolex 1990,551) noch auf Zahlung des vereinbarten Abtretungspreises (vgl. etwa OGH 4 Ob 99/99h = EvBl 1999/170) geklagt werden“*

Die Niederlegung der Funktion eines Geschäftsführers einer GmbH durch einen ihrer Gesellschafter und die Löschung von dessen Kontovollmachten, in Folge von dessen formloser schriftlicher Erklärung, dem anderen Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu schenke ist nicht die Ausführung dieser Schenkung, da für die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH- sowohl hinsichtlich des Verpflichtungs- als auch des Verfügungsgeschäftes- ein Notariatsakt gesetzlich gefordert wird und zudem ein Gesellschafter einer GmbH weder deren Geschäfte führen muss, noch über Kontovollmachten verfügen muss. Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen kommen bei der schenkungsweisen Übertragung von GmbH-Anteilen dem Geschenknehmer diese Anteile erst mit Unterfertigung des dafür gesetzlich vorgesehenen Notariatsaktes durch die Vertragsparteien zu.

Im vorliegenden Fall ist daher als der, für die Beurteilung der Schenkungssteuerpflicht und der Feststellung der Steuerklasse, maßgebliche Zeitpunkt, der Zeitpunkt des Abschlusses des o.a. Notariatsaktes (= 12.10.2006) anzusehen.

Zu diesem Zeitpunkt war der Bf. bereits von der Geschenkgeberin geschieden und daher gegenüber dieser als Zuwendungsempfänger der Steuerklasse V. anzusehen. Der bekämpfte Bescheid erging daher zu Recht.

Der Vollständigkeit halber ist noch festzustellen:

Zu der vom Bf. in seiner letzten Stellungnahme in den Raum gestellte wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd 21 BAO, wonach die Schenkung des GmbH-Geschäftsanteiles schon vor Unterfertigung des Notariatsaktes vom 12.10.2012 ,aufgrund des Inhaltes der

vorstehend angeführten Schriftstücke als ausgeführt zu betrachten wäre, ist entgegen zu halten, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu dient, gesetzliche Bestimmungen (hier: § 12 Abs.1 Z 2 ErbstG 1955 iVm § 76 Abs.2 GmbHG) zu umgehen.

Zum Einwand des Bf, in seiner ersten Stellungnahme, auf den zu beurteilenden Fall würde die Bestimmung des§ 23 Abs.3 BAO anzuwenden, ist festzustellen:

Gemäß dieser Gesetzesbestimmung ist die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts-und Handlungsfähigkeit für die Erhebung von Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

Im vorliegenden Fall wäre-im Falle des Bestehenlassens allfälliger wirtschaftlicher Folgen, eine (sich erst nachträglich herausgestellte) Nichtigkeit des Notariatsaktes, mit dessen Abschluss die Schenkungssteuerschuld bereits entstanden ist, iSd § 23 Abs.3 BAO ohne Bedeutung. Mit der Niederlegung der Geschäftsführertätigkeit und mit der Löschung der Kontovollmachten der Zuwendenden, als wirtschaftliche Folge ihrer Erklärung vom 20.02.2006, ist jedoch- aus den aufgezeigten Gründen- keine schenkungsweise Übertragung der GmbH- Anteile mit Notariatsakt erfolgt und daher auch nicht die, für die Erhebung der Schenkungssteuer erforderliche, Schenkungssteuerpflicht entstanden.

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen.

Zu Unzulässigkeit der Revision ist festzustellen:

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

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

Da weder zum Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungssteuerschuld bei der Zuwendung von GmbH-Geschäftsanteilen bzw. zur Beurteilung der Freigiebigkeit einer Zuwendung aus dem Sachverhalt heraus, eine Rechtsprechung des VwGH fehlt, noch das vorliegende Erkenntnis von dieser abweicht (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen) wird eine ordentliche Revision nicht zugelassen..

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28 .Mai 2014