

TE Vwgh Erkenntnis 2011/4/5 2010/16/0168

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 05.04.2011

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs2;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §22;
BAO §24 Abs1 litb;
BAO §24 Abs1 litc;
GrEStG 1955 §1 Abs3 Z1;
GrEStG 1987 §1 Abs3 Z1;
VwGG §41 Abs1;
VwRallg;
1. AVG § 45 heute
2. AVG § 45 gültig ab 01.02.1991
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018
1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962
1. GrEStG 1987 § 1 heute
2. GrEStG 1987 § 1 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
3. GrEStG 1987 § 1 gültig von 15.08.2018 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. GrEStG 1987 § 1 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. GrEStG 1987 § 1 gültig von 17.07.1987 bis 31.12.2015
1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des M in L, vertreten durch Dr. Robert Schuler, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Burggraben 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 25. Juni 2010, Zl. RV/0226-I/09, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Vater des Beschwerdeführers war seit dem Jahr 2005 Alleingesellschafter der J. Gastronomie Gesellschaft mbH mit einem Stammkapital von EUR 35.000,--. Mit einem ersten Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 trat er einen Gesellschaftsanteil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von EUR 8.750,-- entsprach, an den Beschwerdeführer ab. Beide Gesellschafter beschlossen weiters, den Firmenwortlaut der Gesellschaft auf M. Gastronomie GmbH zu ändern und den Beschwerdeführer zum selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer zu bestellen.

Am 7. Oktober 2008 schlossen der Beschwerdeführer und dessen Vater einen weiteren Abtretungsvertrag ab, laut dem der Vater von seinem Geschäftsanteil einen Teil, der einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von EUR 25.900,-- entsprach, an den Beschwerdeführer abtrat.

Am selben Tag schlossen der Beschwerdeführer und dessen Vater einen "Abtretungs- und Treuhandvertrag" folgenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhaltes ab:

"Erstens/I:

Rechtsverhältnisse

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

Zweitens/II:

Abtretung

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

Viertens/IV:

Treuhanderklärung

(Der Vater des Beschwerdeführers) erklärt, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für (den Beschwerdeführer).

Fünftens/V:

Treuhandvereinbarung

1. (Der Vater des Beschwerdeführers) verpflichtet sich als Treuhänder

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

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

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

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

5. Beide Vertragsparteien sind berechtigt, dieses Treuhandverhältnis jederzeit ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum letzten eines Kalendermonats durch

eingeschriebenen Brief an die jeweils andere Vertragspartei aufzukündigen."

Unbestritten ist, dass die Liegenschaft EZ X KG L im Eigentum dieser Gesellschaft steht. Unbestritten ist, dass die Liegenschaft EZ römisch zehn KG L im Eigentum dieser Gesellschaft steht.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 11. Dezember 2008, betreffend "Abtretungs- u. Treuhandvertrag (Anteilsvereinigung) betreffend die Firma M. Gastronomie GmbH vom 7. Oktober 2008" setzte das Finanzamt Innsbruck gegenüber dem Beschwerdeführer die Grunderwerbsteuer für den angeführten Rechtsvorgang mit EUR 8.012,18 fest, wogegen der Beschwerdeführer berief: Weder der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 noch jener der Z. 3 leg. cit. seien erfüllt. Der Vater des Beschwerdeführers sei nach wie vor mit einer Stammeinlage von EUR 350,-- Gesellschafter der M. Gastronomie GmbH. Die Wortfolge des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 "in der Hand des Erwerbers" sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes strikt auszulegen. Geschäftsanteile seien nur dann in der Hand des Erwerbers, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben habe, aber nicht bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile greifen, daher allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Der Verwaltungsgerichtshof lehne sohin die Steuerpflicht einer wirtschaftlichen Anteilsvereinigung ab. Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 11. Dezember 2008, betreffend "Abtretungs- u. Treuhandvertrag (Anteilsvereinigung) betreffend die Firma M. Gastronomie GmbH vom 7. Oktober 2008" setzte das Finanzamt Innsbruck gegenüber dem Beschwerdeführer die Grunderwerbsteuer für den angeführten Rechtsvorgang mit EUR 8.012,18 fest, wogegen der Beschwerdeführer berief: Weder der Tatbestand des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 noch jener der Ziffer 3, leg. cit. seien erfüllt. Der Vater des Beschwerdeführers sei nach wie vor mit einer Stammeinlage von EUR 350,-- Gesellschafter der M. Gastronomie GmbH. Die Wortfolge des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 "in der Hand des Erwerbers" sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes strikt auszulegen. Geschäftsanteile seien nur dann in der Hand des Erwerbers, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben habe, aber nicht bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile greifen, daher allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Der Verwaltungsgerichtshof lehne sohin die Steuerpflicht einer wirtschaftlichen Anteilsvereinigung ab.

Die darauf ergangene, die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 begründete die Abgabenbehörde erster Instanz damit, im gegenständlichen Fall sei vom Vorliegen eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges im Sinn des § 1 Abs. 3 Z. 3 GrEStG 1987 auszugehen. Zwar trete der Vater des Beschwerdeführers laut Punkt II. des Vertrages das wirtschaftliche Eigentum am verbleibenden Geschäftsanteil ab, halte jedoch gleichzeitig das zivilrechtliche Eigentum treuhändig für seinen Sohn. Dadurch ergebe sich zwangsläufig, dass zur Begründung der Treuhandschaft zuvor der Treugeber auch das zivilrechtliche Eigentum habe erhalten müssen, sodass die betreffende Anteilsvereinigung eingetreten sei. Die darauf ergangene, die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 begründete die Abgabenbehörde erster Instanz damit, im gegenständlichen Fall sei vom Vorliegen eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges im Sinn des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 3, GrEStG 1987 auszugehen. Zwar trete der Vater des Beschwerdeführers laut Punkt römisch zwei. des Vertrages das wirtschaftliche Eigentum am verbleibenden Geschäftsanteil ab, halte jedoch gleichzeitig das zivilrechtliche Eigentum treuhändig für seinen Sohn. Dadurch ergebe sich zwangsläufig, dass zur Begründung der Treuhandschaft zuvor der Treugeber auch das zivilrechtliche Eigentum habe erhalten müssen, sodass die betreffende Anteilsvereinigung eingetreten sei. Hierauf beantragte der Beschwerdeführer, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge über seine Berufung entscheiden.

Mit Erledigung vom 3. Dezember 2009 legte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer im Beschwerdefall aufgeworfene Fragen dar. Gemäß § 289 Abs. 2 BAO sei ihrer Meinung nach der Abtretungs- und Treuhandvertrag außerdem unter dem Aspekt rechtlich zu beurteilen, ob in der vorliegenden rechtlichen Gestaltung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil mit gleichzeitiger Treuhanderklärung) ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinn des § 22 BAO liege. Es mögen daher sämtliche steuerlichen und außersteuerlichen Gründe detailliert dargelegt werden, welche für diese von den Vertragsparteien gewählte rechtliche Gestaltung bestimmend/maßgebend gewesen seien. Mit Erledigung vom 3. Dezember 2009 legte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer im Beschwerdefall aufgeworfene Fragen dar. Gemäß Paragraph 289, Absatz 2, BAO sei ihrer Meinung nach der Abtretungs- und Treuhandvertrag außerdem unter dem Aspekt rechtlich zu beurteilen, ob in der vorliegenden rechtlichen Gestaltung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil mit gleichzeitiger Treuhanderklärung) ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinn des

Paragraph 22, BAO liege. Es mögen daher sämtliche steuerlichen und außersteuerlichen Gründe detailliert dargelegt werden, welche für diese von den Vertragsparteien gewählte rechtliche Gestaltung bestimmend/maßgebend gewesen seien.

Hiezu nahm der rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 11. Jänner 2010 auszugsweise wie folgt Stellung:

"1.

... Geschäftsgrundlage der Abtretung und ausdrücklicher Wille der Vertragsparteien war es, dass der abtretende Gesellschafter ... zivilrechtlicher Eigentümer dieses Geschäftsanteiles von EUR 350,00 verbleibt, damit er weiterhin als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen ist.

Mit dieser Gestaltung sollte gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen dokumentiert werden, dass (der Vater des Beschwerdeführers) weiterhin Gesellschafter der GmbH ist und sollte dies durch seine im Firmenbuch eingetragene Gesellschafterstellung ausdrücklich dargelegt werden.

Weiters war beabsichtigt, dass sich der Vater des übernehmenden Gesellschafters nicht sofort aus dem Unternehmen zur Gänze zurückzieht, sondern für einen gewissen Zeitraum beratend mitwirkt und erst nach einem Beobachtungszeitraum zur Gänze aus der Gesellschaft und somit aus dem Unternehmen ausscheidet. ...

Geschäftsgrundlage der Abtretung und ausdrücklicher Wille der Vertragsparteien war es, dass der abtretende Gesellschafter ... zivilrechtlicher Eigentümer dieses Geschäftsanteiles von EUR 350,00 verbleibt, damit er weiterhin als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen ist., Mit dieser Gestaltung sollte gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen dokumentiert werden, dass (der Vater des Beschwerdeführers) weiterhin Gesellschafter der GmbH ist und sollte dies durch seine im Firmenbuch eingetragene Gesellschafterstellung ausdrücklich dargelegt werden., Weiters war beabsichtigt, dass sich der Vater des übernehmenden Gesellschafters nicht sofort aus dem Unternehmen zur Gänze zurückzieht, sondern für einen gewissen Zeitraum beratend mitwirkt und erst nach einem Beobachtungszeitraum zur Gänze aus der Gesellschaft und somit aus dem Unternehmen ausscheidet.

2.

... Es handelt sich im Gegenstandsfall um eine sogenannte 'Vereinbarungstreuhand'.

...

Für die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am (verbleibenden) Geschäftsanteil ... entsprechend einer Stammeinlage von EUR 350,00 wäre - bei sonstiger Nichtigkeit - die Errichtung eines Notariatsaktes erforderlich gewesen. Ein diesbezüglicher Notariatsakt wurde nicht errichtet, sodass der Treugeber ... das zivilrechtliche Eigentum am Geschäftsanteil nie erhalten hat. Die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck vertretene Ansicht 'dass zur Begründung der Treuhandschaft zuvor der Treugeber auch das zivilrechtliche Eigentum erhalten haben musste' ist somit nicht richtig und wäre auch mit den Bestimmungen des GmbHG nicht vereinbar.

3.

...

4.

Das Grunderwerbsteuergesetz ist grundsätzlich eine Rechtsverkehrsteuer. Daraus folgt eine zivilrechtliche Beurteilung des Steuertatbestandes. Eine ergänzende Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ist im Grunderwerbsteuerrecht nicht zulässig ... Daraus folgt, dass die Zurechnungsvorschriften des § 24 BAO für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung bedeutungslos sind.

Der Tatbestand der Anteilsvereinbarung wird daher nur verwirklicht, wenn eine 100 %ige rechtliche Anteilsvereinbarung eintritt. Eine wirtschaftliche Anteilsvereinigung in der Form, dass der Treugeber über alle Anteile disponieren kann, löst keine Steuerpflicht aus ... Durch Zwischenschalten eines Treuhänders kann gesetzeskonform eine grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung vermieden werden. Das Grunderwerbsteuergesetz ist grundsätzlich eine Rechtsverkehrsteuer. Daraus folgt eine zivilrechtliche Beurteilung des Steuertatbestandes. Eine ergänzende Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß Paragraph 21, BAO ist im Grunderwerbsteuerrecht nicht zulässig ... Daraus folgt, dass die Zurechnungsvorschriften des Paragraph 24, BAO für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung bedeutungslos sind., Der Tatbestand der Anteilsvereinbarung wird daher nur verwirklicht, wenn eine 100 %ige rechtliche Anteilsvereinbarung eintritt. Eine wirtschaftliche Anteilsvereinigung in der Form, dass der Treugeber über alle Anteile disponieren kann, löst keine Steuerpflicht aus ... Durch Zwischenschalten eines Treuhänders kann gesetzeskonform eine grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung vermieden werden.

Im vorliegenden Fall konnte der Tatbestand der Anteilsvereinigung mangels Vorliegen eines - für die Übertragung der Geschäftsanteile zwingend vorgesehenen - Notariatsaktes gar nicht verwirklicht werden."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend erwog sie nach Darlegung des Ganges des Verwaltungsverfahrens und Zitierung der von ihr angewendeten Bestimmungen des GrEStG 1987:

"Bei der Vereinigung 'aller' Anteile verbleibt kein Anteil, auch kein wirtschaftlich bedeutungsloser sogenannter Zwerganteil in fremder Hand. (Der Vater des Beschwerdeführers) war auf Grund des 'Abtretungs- und Treuhandvertrages' vom 7. Oktober 2008 von diesem Zeitpunkt an Treuhänder hinsichtlich des 1%-igen Geschäftsanteiles, der einer Stammeinlage im Nominale von 350 EUR entsprach. Bei der sogenannten 'Vereinbarungstreuhand' kommt ein Gesellschafter mit einem Dritten überein, dass er seine Beteiligung künftig als Treuhänder für den Dritten (=Treugeber) halten werde. Wesensmerkmal der Treuhandenschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der in Frage stehenden 'Vereinbarungstreuhand' ist der Treuhänder ... nach außen hin unbeschränkter Vollberechtigter, im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch (siehe Punkt V des Abtretungs- und Treuhandvertrages) verpflichtet, sein Gesellschaftsrecht im Interesse des Treugebers auszuüben. Daraus folgt aber, dass der Treuhänder weiterhin als vollberechtigter Eigentümer der Anteile gilt, weshalb seine Anteile rechtlich nicht den Anteilen des Treugebers zugezählt werden dürfen."Bei der Vereinigung 'aller' Anteile verbleibt kein Anteil, auch kein wirtschaftlich bedeutungsloser sogenannter Zwerganteil in fremder Hand. (Der Vater des Beschwerdeführers) war auf Grund des 'Abtretungs- und Treuhandvertrages' vom 7. Oktober 2008 von diesem Zeitpunkt an Treuhänder hinsichtlich des 1%-igen Geschäftsanteiles, der einer Stammeinlage im Nominale von 350 EUR entsprach. Bei der sogenannten 'Vereinbarungstreuhand' kommt ein Gesellschafter mit einem Dritten überein, dass er seine Beteiligung künftig als Treuhänder für den Dritten (=Treugeber) halten werde. Wesensmerkmal der Treuhandenschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der in Frage stehenden 'Vereinbarungstreuhand' ist der Treuhänder ... nach außen hin unbeschränkter Vollberechtigter, im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch (siehe Punkt römisch fünf des Abtretungs- und

Treuhandvertrages) verpflichtet, sein Gesellschaftsrecht im Interesse des Treugebers auszuüben. Daraus folgt aber, dass der Treuhänder weiterhin als vollberechtigter Eigentümer der Anteile gilt, weshalb seine Anteile rechtlich nicht den Anteilen des Treugebers zugezählt werden dürfen.

... Lehre und Rechtsprechung stellen somit übereinstimmend auf eine rechtliche Vereinigung aller Anteile ab, während die Steuerpflicht bei einer 'wirtschaftlichen' Anteilsvereinigung abgelehnt wird. Eine Vereinigung aller Anteile liegt folglich nur dann vor, wenn der Erwerber selbst das Eigentum an allen Anteilen erworben hat, nicht aber dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen immer (etwa auf Grund eines Treuhandverhältnisses) auf Anteile greifen kann, d.h. allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach dem klaren Bedeutungsinhalt des normativen Begriffes 'alle' eine Vereinigung 'aller' Anteile der Gesellschaft aus. Die Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft und die damit erlangte Verfügungsmacht über alle Anteile der im Vermögen der Gesellschaft befindlichen Grundstücke tritt erst dann ein, wenn auch der letzte, bisher noch ausstehende Anteil in die Hand eines einzigen Erwerbers gelangt ist.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsicht vermag nicht zu überzeugen, ...

... Demzufolge sieht sich gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm § 289 Abs. 2 BAO der Unabhängige Finanzsenat veranlasst die im Gegenstandsfall bestehenden Rechtsvorgänge (rechtlichen Gestaltungen) auch unter dem Aspekt 'Missbrauch' gemäß § 22 BAO zu beurteilen bzw. rechtlich zu würdigen. ... Demzufolge sieht sich gemäß Paragraph 279, Absatz eins, BAO in Verbindung mit Paragraph 289, Absatz 2, BAO der Unabhängige Finanzsenat veranlasst die im Gegenstandsfall bestehenden Rechtsvorgänge (rechtlichen Gestaltungen) auch unter dem Aspekt 'Missbrauch' gemäß Paragraph 22, BAO zu beurteilen bzw. rechtlich zu würdigen.

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

Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist ... Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des Paragraph 22, Absatz 2, BAO verbunden ist ...

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

Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aber eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, Formen

und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des Paragraph 22, Absatz eins, BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aber eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der

Absicht der Steuervermeidung findet ... Es ist demnach zu prüfen,

ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre ...

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

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 wurde der (Beschwerdeführer) gebeten die steuerlichen bzw. außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008, Abtretungs- und Treuhandvertrag vom 7. Oktober 2008) darzulegen. In dessen Beantwortung werden die außersteuerlichen Gründe wie folgt angegeben:

...

Diese angeführten außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung erscheinen in freier Beweiswürdigung aus nachstehenden Überlegungen nicht beachtlich ... und vermögen nicht begründet aufzuzeigen, dass im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg diese rechtliche Gestaltung gewöhnlich und angemessen gewesen wäre, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes ist unbedenklich davon auszugehen, dass (der Vater des Beschwerdeführers) am 22. Juli 2005 in einen bereits seit 22. August 2003 von der J. Gastronomie GmbH an diesem Standort geführten Gastronomiebetrieb als Alleingesellschafter und Geschäftsführer eingetreten ist. (Der Vater des Beschwerdeführers) seinerseits hat mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 seinem Sohn ... einen Geschäftsanteil von 8.750 EUR nominelles Stammkapital (= 25 % Beteiligung) abgetreten. Ab diesem Zeitpunkt war (der Beschwerdeführer) auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft. Zum Zeitpunkt, als (der Vater des Beschwerdeführers) zum einen mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 einen Geschäftsanteil von 25.900 EUR nominelles Stammkapital und zum anderen mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 350 EUR nominelles Stammkapital (= 1 % Geschäftsanteil) in das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO des Sohnes ... übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für diesen Sohn zu halten, war (der Beschwerdeführer) bereits mehr als 21 Monate 25%iger Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der M. Gastronomie GmbH. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2008 wurde (der Vater des Beschwerdeführers) als Geschäftsführer abberufen. Welche beachtlichen außersteuerlichen Gründe bei dieser gesellschaftsrechtlichen Konstellation darin liegen, dass gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen durch die Firmenbucheintragung dokumentiert wird, dass (der Vater des Beschwerdeführers) weiterhin Gesellschafter der GmbH mit einem Zwerganteil von lediglich 1 %- Geschäftsanteil ist, wurde vom (Beschwerdeführer) selbst nicht konkret dargetan. Gegen die Annahme, darin würden beachtliche außersteuerliche Gründe liegen, spricht der Umstand, dass sich doch der angesprochene Personenkreis im Klaren darüber sein musste, dass dem nunmehrigen alleinigen Geschäftsführer und 99 %- Gesellschafter ... (der bereits vorher über fast zwei Jahre hindurch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und 25 % Gesellschafter war) der relevante Einfluss auf die GmbH zukam und er die alleinige Geschäftsführung des Gastronomiebetriebes übernommen hat. Im Übrigen war die 'Hausbank' hinsichtlich der eingeräumten und künftig einzuräumenden Kredite und Darlehen durch eine Höchstbetragshypothek in Höhe von 357.500 EUR abgesichert. Um aber eine Beratertätigkeit noch über einen bestimmten Zeitraum ausüben zu können, brauchte es keinen (treuhändig) gehaltenen (Zwerg-)Geschäftsanteil. Nach dem Inhalt der von den Vertragsparteien abgeschlossenen Treuhandvereinbarung war es überdies dem Treuhänder gar nicht möglich, gegen den Willen des Treugebers einen Gesellschaftsbeschluss zu erwirken bzw. einen ihm nicht genehmen Gesellschafterbeschluss zu verhindern. Der treuhändig gehaltene Geschäftsanteil verschaffte dem (Vater des Beschwerdeführers) letztlich keine gesellschaftsrechtliche Möglichkeit bestimmend auf die Gesellschaft einzuwirken. Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes ist unbedenklich davon auszugehen, dass (der Vater des Beschwerdeführers) am 22. Juli 2005 in einen bereits seit 22. August 2003 von der J. Gastronomie GmbH an diesem Standort geführten Gastronomiebetrieb als Alleingesellschafter und Geschäftsführer eingetreten ist. (Der Vater des Beschwerdeführers) seinerseits hat mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 seinem Sohn ... einen Geschäftsanteil von 8.750 EUR nominelles Stammkapital (= 25 % Beteiligung) abgetreten. Ab diesem Zeitpunkt war (der Beschwerdeführer) auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft. Zum Zeitpunkt, als (der Vater des Beschwerdeführers) zum einen mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 einen Geschäftsanteil von 25.900 EUR nominelles Stammkapital und zum anderen mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 350 EUR nominelles Stammkapital (= 1 % Geschäftsanteil) in das wirtschaftliche Eigentum iSd Paragraph 24, BAO des Sohnes ... übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für diesen Sohn zu halten, war (der Beschwerdeführer) bereits mehr als 21 Monate 25%iger Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der M. Gastronomie GmbH. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2008 wurde (der Vater des Beschwerdeführers) als Geschäftsführer abberufen. Welche beachtlichen außersteuerlichen Gründe bei dieser gesellschaftsrechtlichen Konstellation darin liegen, dass gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen durch die Firmenbucheintragung dokumentiert wird, dass (der Vater des Beschwerdeführers) weiterhin Gesellschafter der GmbH mit einem Zwerganteil von lediglich 1 %- Geschäftsanteil ist, wurde vom (Beschwerdeführer) selbst nicht konkret dargetan. Gegen die Annahme, darin würden beachtliche außersteuerliche Gründe liegen, spricht der Umstand, dass sich doch der angesprochene Personenkreis im Klaren darüber sein musste, dass dem nunmehrigen alleinigen Geschäftsführer und 99 %- Gesellschafter ... (der bereits vorher über fast zwei Jahre hindurch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und 25 % Gesellschafter war) der relevante Einfluss auf die GmbH zukam und er die alleinige Geschäftsführung des Gastronomiebetriebes übernommen hat. Im Übrigen war die 'Hausbank'

hinsichtlich der eingeräumten und künftig einzuräumenden Kredite und Darlehen durch eine Höchstbetragshypothek in Höhe von 357.500 EUR abgesichert. Um aber eine Beratertätigkeit noch über einen bestimmten Zeitraum ausüben zu können, brauchte es keinen (treuhändig) gehaltenen (Zweig-)Geschäftsanteil. Nach dem Inhalt der von den Vertragsparteien abgeschlossenen Treuhandvereinbarung war es überdies dem Treuhänder gar nicht möglich, gegen den Willen des Treugebers einen Gesellschaftsbeschluss zu erwirken bzw. einen ihm nicht genehmen Gesellschafterbeschluss zu verhindern. Der treuhändig gehaltene Geschäftsanteil verschaffte dem (Vater des Beschwerdeführers) letztlich keine gesellschaftsrechtliche Möglichkeit bestimmend auf die Gesellschaft einzuwirken.

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

War somit schlüssig davon auszugehen, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten 'Abtretungsvertrag' und 'Abtretungs- und Treuhandvertrag' eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG zu entgehen, dann liegt darin ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, wäre doch, und dies zeigt die Treuhandvereinbarung mit aller Deutlichkeit, im Hinblick auf den mit diesen Vereinbarungen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg die zivilrechtliche Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile vom Vater (des Beschwerdeführers) an seinen Sohn .. die gewöhnliche und angemessene rechtliche Gestaltung gewesen. Hätte daher die angemessene rechtliche Gestaltung darin bestanden, dass der Vater mit einheitlichem Rechtsgeschäft (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008) den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 26.250 EUR nominelles Stammkapital zur Gänze an den Sohn überträgt, dann wäre es als Folge dieses Rechtsvorganges zu einer Vereinbarung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des (Beschwerdeführers) und damit zur Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG gekommen. War somit schlüssig davon auszugehen, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten 'Abtretungsvertrag' und 'Abtretungs- und Treuhandvertrag' eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG zu entgehen, dann liegt

darin ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, wäre doch, und dies zeigt die Treuhandvereinbarung mit aller Deutlichkeit, im Hinblick auf den mit diesen Vereinbarungen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg die zivilrechtliche Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile vom Vater (des Beschwerdeführers) an seinen Sohn .. die gewöhnliche und angemessene rechtliche Gestaltung gewesen. Hätte daher die angemessene rechtliche Gestaltung darin bestanden, dass der Vater mit einheitlichem Rechtsgeschäft (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008) den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 26.250 EUR nominelles Stammkapital zur Gänze an den Sohn überträgt, dann wäre es als Folge dieses Rechtsvorganges zu einer Vereinbarung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des (Beschwerdeführers) und damit zur Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG gekommen.

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

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

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht verletzt, mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen auch keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben zu erhalten. Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 außerdem ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinn des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden. Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 außerdem ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinn des Paragraph 2, Absatz 2, des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden.

In seinem Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Zl. 82/16/0069, hat der Verwaltungsgerichtshof mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass die in § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1955 in der auf den damaligen Beschwerdefall anzuwendenden Fassung - die in das GrEStG 1987 insoweit unverändert übernommen worden ist - enthaltenen Worte "in der Hand" strikt auszulegen sind: "In der Hand des Erwerbers" befinden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile "greifen", das heißt allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Der Gerichtshof lehnte somit die Steuerpflicht einer "wirtschaftlichen" Anteilsvereinigung ab und verwies dabei auch auf zahlreiche Vorerkenntnisse, wonach erst durch die (rechtliche) Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 stattfinde. Der Verwaltungsgerichtshof hat (auch) dem Umstand einer von Anfang an bestehenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Treugebers über den Gesellschaftsanteil kein rechtliches Gewicht beigemessen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, Zl. 2002/16/0228, mwN). In seinem Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Zl. 82/16/0069, hat der Verwaltungsgerichtshof mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass die in Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1955 in der auf den damaligen Beschwerdefall anzuwendenden Fassung - die in das GrEStG 1987 insoweit unverändert übernommen worden ist - enthaltenen Worte "in der Hand" strikt auszulegen sind: "In der Hand des Erwerbers" befinden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile "greifen", das heißt allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Der Gerichtshof lehnte somit die Steuerpflicht einer "wirtschaftlichen" Anteilsvereinigung ab und verwies dabei auch auf zahlreiche Vorerkenntnisse, wonach erst durch die (rechtliche) Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung im Sinne des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 stattfinde. Der Verwaltungsgerichtshof hat (auch) dem Umstand einer von Anfang an bestehenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Treugebers über den Gesellschaftsanteil kein rechtliches Gewicht beigemessen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, Zl. 2002/16/0228, mwN).

Wesensmerkmal der Treuhandenschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der fiduziarischen Treuhand ist der Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN). Wesensmerkmal der Treuhandenschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der fiduziarischen Treuhand ist der Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben vergleiche , das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN).

Daraus folgt, dass auch ein Treuhänder als vollberechtigter Eigentümer der Anteile ein solcher Erwerber sein kann, in dessen Händen die Anteile vereinigt werden. Erwirbt jemand als Treuhänder Gesellschaftsanteile und vereinigt er dadurch alle Anteile in seinen Händen, so wird der Erwerb des Treuhänders selbst gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987

grunderwerbsteuerpflichtig. Ebenso ist der an die äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung anknüpfende Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 erfüllt, wenn ein Treuhänder die restlichen Anteile der Gesellschaft rechtsgeschäftlich erwirbt (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN). Daraus folgt, dass auch ein Treuhänder als vollberechtigter Eigentümer der Anteile ein solcher Erwerber sein kann, in dessen Händen die Anteile vereinigt werden. Erwirbt jemand als Treuhänder Gesellschaftsanteile und vereinigt er dadurch alle Anteile in seinen Händen, so wird der Erwerb des Treuhänders selbst gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 grunderwerbsteuerpflichtig. Ebenso ist der an die äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung anknüpfende Tatbestand des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 erfüllt, wenn ein Treuhänder die restlichen Anteile der Gesellschaft rechtsgeschäftlich erwirbt vergleiche , das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN).

Im vorliegenden Beschwerdefall sah die belangte Behörde nicht allein den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 erfüllt, sondern setzte im Instanzenzug die Grunderwerbsteuer "unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Abs. 2 BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übergabe sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) angemessenen rechtlichen Gestaltung" fest. Fraglich ist daher, ob der Tatbestand des § 22 Abs. 1 BAO erfüllt ist. Im vorliegenden Beschwerdefall sah die belangte Behörde nicht allein den Tatbestand des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 erfüllt, sondern setzte im Instanzenzug die Grunderwerbsteuer "unter Beachtung der Bestimmung des Paragraph 22, Absatz 2, BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übergabe sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) angemessenen rechtlichen Gestaltung" fest. Fraglich ist daher, ob der Tatbestand des Paragraph 22, Absatz eins, BAO erfüllt ist.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Nach Paragraph 22, Absatz eins, BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind nach Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Liegt ein Missbrauch (Absatz eins,) vor, so sind nach Absatz 2, leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinn des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuererminderung einfach unverständlich wäre (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. November 2006, Zl. 2003/13/0026 und Zl. 2003/13/0034, mwN). Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinn des Paragraph 22, Absatz eins, BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuererminderung einfach unverständlich wäre vergleiche , etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. November 2006, Zl. 2003/13/0026 und Zl. 2003/13/0034, mwN).

Die unstrittige Übertragung beinahe des gesamten Geschäftsanteiles vom Vater auf den Beschwerdeführer, die Belassung eines "Zwerganteiles" an der Gesellschaft beim Vater, der diesen aber treuhändig für den Sohn hält, und das in Punkt 2., des "Abtretungs- und Treuhandvertrages" enthaltene Anbot, auf Grund dessen der Beschwerdeführer (oder dessen Rechtsnachfolger) jederzeit den Anspruch auf Abtretung des beim Vater verbliebenen "Zwerganteiles" ausüben kann, konnte die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum als ungewöhnlich und unangemessen im Sinne der zitierten Rechtsprechung betrachten.

Im vorliegenden Fall unterzog die belangte Behörde die nach der wiedergegebenen Rechtsprechung maßgebliche Frage der Absicht der Steuervermeidung dadurch einer näheren Prüfung, dass sie den Beschwerdeführer mit ihrer Erledigung vom 3. Dezember 2009 dazu einlud, sämtliche steuerlichen und außersteuerlichen Gründe detailliert

darzulegen, welche für die vom Beschwerdeführer und seinem Vater gewählte rechtliche Gestaltung bestimmend bzw. maßgebend waren. Dazu nahm der rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 11. Jänner 2010 Stellung.

Die belangte Behörde schloss daraus, jedoch auch unter Einbeziehung des chronologischen Ablaufs der Rechtsakte sowie insbesondere des Inhaltes und der Auswirkungen der abgeschlossenen Treuhandvereinbarung vom 7. Oktober 2008 "in freier Beweiswürdigung" an Hand ihrer dargelegten, eingangs wiedergegebenen Überlegungen darauf, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten "Abtretungsvertrag" und dem "Abtretungs- und Treuhandvertrag" eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung "in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG zu entgehen". Die belangte Behörde schloss daraus, jedoch auch unter Einbeziehung des chronologischen Ablaufs der Rechtsakte sowie insbesondere des Inhaltes und der Auswirkungen der abgeschlossenen Treuhandvereinbarung vom 7. Oktober 2008 "in freier Beweiswürdigung" an Hand ihrer dargelegten, eingangs wiedergegebenen Überlegungen darauf, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten "Abtretungsvertrag" und dem "Abtretungs- und Treuhandvertrag" eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung "in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG zu entgehen".

Die vorliegende Beschwerde führt demgegenüber ins Treffen, nach jüngerer Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde. Ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO sei erst gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde, wobei die gewählte Vorgehensweise geradezu unverständlich wäre, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenken würde. Dabei bilde im Allgemeinen nicht ein einzelner Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 BAO verbunden sei. Wende man diese Judikatur nunmehr auf den vorliegenden Sachverhalt an, so zeige sich, dass gegenständlich keineswegs ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliege. Schließlich sei der Umstand, dass der Vater des Beschwerdeführers nach wie vor (wenn auch mit einem Zwerganteil) als Mitgesellschafter im Firmenbuch aufscheine, von einiger wirtschaftlicher Bedeutung und Außenwirkung im Rechtsverkehr. Der Vater des Beschwerdeführers sei ein erfahrener Geschäftsmann und besitze unter seinen Geschäftspartnern einen guten Ruf. Eben jener gute Ruf sei es, von welchem auch der Beschwerdeführer möglichst lange profitieren sollte. Allein der Umstand, dass der Name des Vaters des Beschwerdeführers noch im Firmenbuch als Mitgesellschafter aufscheine, erzeuge somit im Rechts- und Geschäftsverkehr, unabhängig von der tatsächlichen Größe des Anteils, ein gewisses Vertrauen insbesondere bei langjährigen Geschäftspartnern, dass der bislang prägende Unternehmensführungsstil des Vaters auch weiterhin faktisch vorhanden sei (zumal dieser als Treuhänder ohnedies das Gros der Geschäfte für den Beschwerdeführer abwickle). Ein späteres Ableben des Vaters würde ja grundsätzlich ohnedies zur vollständigen Anteilsvereinigung in den Händen des Beschwerdeführers führen (was dann jedenfalls eine Grunderwerbsteuerpflicht auslösen würde) und bis dahin verschaffe sich der Beschwerdeführer somit lediglich den Vorteil, trotz seiner weitest gehenden Firmenübernahme möglichst lange von der rechtsgeschäftlichen Außenwirkung des guten Namens seines Vaters zu profitieren. Die vorliegende Beschwerde führt demgegenüber ins Treffen, nach jüngerer Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde. Ein Missbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO sei erst gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde, wobei die gewählte Vorgehensweise geradezu unverständlich wäre, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenken würde. Dabei bilde im Allgemeinen nicht ein einzelner Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des Paragraph 22, BAO verbunden sei. Wende man diese Judikatur nunmehr auf den vorliegenden Sachverhalt an, so zeige sich, dass gegenständlich keineswegs ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliege. Schließlich sei der Umstand, dass der Vater des Beschwerdeführers nach wie vor (wenn auch mit einem Zwerganteil) als Mitgesellschafter im Firmenbuch aufscheine, von einiger wirtschaftlicher Bedeutung und Außenwirkung im Rechtsverkehr. Der Vater des Beschwerdeführers sei ein erfahrener Geschäftsmann und besitze unter seinen Geschäftspartnern einen guten Ruf. Eben jener gute Ruf sei es, von welchem auch der Beschwerdeführer möglichst lange profitieren sollte. Allein der Umstand, dass der Name des Vaters des Beschwerdeführers noch im Firmenbuch als Mitgesellschafter aufscheine, erzeuge somit im Rechts- und

Geschäftsverkehr, unabhängig von der tatsächlichen Größe des Anteils, ein gewisses Vertrauen insbesondere bei langjährigen Geschäftspartnern, dass der bislang prägende Unternehmensführungsstil des Vaters auch weiterhin faktisch vorhanden sei (zumal dieser als Treuhänder ohnedies das Gros der Geschäfte für den Beschwerdeführer abwickle). Ein späteres Ableben des Vaters würde ja grundsätzlich ohnedies zur vollständigen Anteilsvereinigung in den Händen des Beschwerdeführers führen (was dann jedenfalls eine Grunderwerbsteuerpflicht auslösen würde) und bis dahin verschaffe sich der Beschwerdeführer somit lediglich den Vorteil, trotz seiner weitest gehenden Firmenübernahme möglichst lange von der rechtsgeschäftlichen Außenwirkung des guten Namens seines Vaters zu profitieren.

Auch sei der betreffende grunderwerbsteuerfreie Vorgang lediglich durch eine Abtretungs- bzw. Treuhandvereinbarung erreicht worden, keineswegs aber durch eine "Verkettung" von Rechtshandlungen, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur u.a. zum Vorliegen eines Missbrauchstatbestandes fordere. Es fehle demnach bereits an der Komplexität der gegenständlich gesetzten Rechtshandlung, als dass von einer Umgehung bzw. missbräuchlichen Anwendung von Rechtsvorschriften gesprochen werden könnte. Alleine der Umstand, dass dem Beschwerdeführer in einem völlig legitimen Akt (insbesondere auch aus den zuvor beschriebenen Gründen der Auswirkung) lediglich 99 % der Geschäftsanteile der Firma übertragen worden seien und ihm daher die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Unternehmen zugekommen sei, könne daher keinen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstellen. Auch sei der betreffende grunderwerbsteuerfreie Vorgang lediglich durch eine Abtretungs- bzw. Treuhandvereinbarung erreicht worden, keineswegs aber durch eine "Verkettung" von Rechtshandlungen, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur u.a. zum Vorliegen eines Missbrauchstatbestandes fordere. Es fehle demnach bereits an der Komplexität der gegenständlich gesetzten Rechtshandlung, als dass von einer Umgehung bzw. missbräuchlichen Anwendung von Rechtsvorschriften gesprochen werden könnte. Alleine der Umstand, dass dem Beschwerdeführer in einem völlig legitimen Akt (insbesondere auch aus den zuvor beschriebenen Gründen der Auswirkung) lediglich 99 % der Geschäftsanteile der Firma übertragen worden seien und ihm daher die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Unternehmen zugekommen sei, könne daher keinen Missbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO darstellen.

Im Übrigen gelte es darauf hinzuweisen, dass eine zivilrechtliche (nicht bloß wirtschaftliche) Übertragung von Geschäftsanteilen zwingend immer einen Notariatsakt erfordere, welche gegenständlich und hinsichtlich des vom Vater des Beschwerdeführers gehaltenen 1%igen Anteils nicht vorliege, weshalb auch aus diesem Grund nicht von einer Anteilsvereinigung in den Händen des Beschwerdeführers gesprochen werden könne.

Im vorliegenden Beschwerdefall gelangte die belangte Behörde, wie bereits dargelegt, in Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens zum Schluss, dass die am 7. Oktober 2008 abgeschlossenen, eingangs wiedergegebenen Verträge (Abtretungsvertrag sowie Abtretungs- und Treuhandvertrag) in der Absicht geschlossen wurden, damit einer Vorschreibung von Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 zu entgehen. Im vorliegenden Beschwerdefall gelangte die belangte Behörde, wie bereits dargelegt, in Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens zum Schluss, dass die am 7. Oktober 2008 abgeschlossenen, eingangs wiedergegebenen Verträge (Abtretungsvertrag sowie Abtretungs- und Treuhandvertrag) in der Absicht geschlossen wurden, damit einer Vorschreibung von Grunderwerbsteuer nach Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 zu entgehen.

Die Beschwerde bekämpft diese Tatsachenannahme damit, indem sie jenen Erwägungen, auf die die belangte Behörde eben diese Tatsachenannahme gründet, entgegentritt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist etwa die Frage, ob unter steuerlichen Aspekten eine Rechtsbeziehung unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre wie unter Angehörigen, eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, Zl. 2004/15/0135, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist etwa die Frage, ob unter steuerlichen Aspekten eine Rechtsbeziehung unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre wie unter Angehörigen, eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, Zl. 2004/15/0135, mwN).

Gleiches gilt für die Frage des Vorliegens einer Missbrauchsabsicht im Sinne des § 22 BAO. Gleiches gilt für die Frage des Vorliegens einer Missbrauchsabsicht im Sinne des Paragraph 22, BAO.

Die Beweiswürdigung ist nach ebenso ständiger Rechtsprechung nur insofern einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Ob die Beweiswürdigung auch mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich dagegen der Überprüfung durch den Gerichtshof. Dieser ist nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung der belangten Behörde, die einer Überprüfung unter den genannten Gesichtspunkten standhält, mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2010, Zl. 2008/16/0127, mwN).

Die Beweiswürdigung ist nach ebenso ständiger Rechtsprechung nur insofern einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Ob die Beweiswürdigung auch mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich dagegen der Überprüfung durch den Gerichtshof. Dieser ist nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung der belangten Behörde, die einer Überprüfung unter den genannten Gesichtspunkten standhält, mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2010, Zl. 2008/16/0127, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, daher ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, überzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, Zl. 2009/16/0197, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach Paragraph 167, Absatz 2, BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, daher ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, überzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, Zl. 2009/16/0197, mwN).

Die vorliegende Beschwerde behauptet nicht, dass der Sachverhalt ungenügend erhoben worden wäre, etwa, dass die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung Umstände außer Acht gelassen hätte, unter deren Einbeziehung sie zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Annahme hätte kommen können. Sie behauptet ebenso wenig, dass die beweiswürdigenden Erwägungen der belangten Behörde Denkgesetzen, allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut oder Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen würden. Soweit sie den vom Beschwerdeführer schon im Abgabenverfahren für die gewählte Konstruktion ins Treffen geführten Gründen zum Erfolg verhelfen will, hat die belangte Behörde diese im Rahmen ihrer Beweiswürdigung erörtert und in ihre Erwägungen miteinbezogen, diesen jedoch im Ergebnis kein für die Beweiswürdigung ausschlaggebendes Gewicht zuerkannt. Eine Unschlüssigkeit im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung liegt darin aber nicht, womit es der Beschwerde nicht gelingt, Bedenken gegen die von der belangten Behörde angestellten beweiswürdigenden Erwägungen und insbesondere gegen die zentrale Feststellung der Missbrauchsabsicht im Sinn des § 22 BAO zu erwecken.

Die vorliegende Beschwerde behauptet nicht, dass der Sachverhalt ungenügend erhoben worden wäre, etwa, dass die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung Umstände außer Acht gelassen hätte, unter deren Einbeziehung sie zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Annahme hätte kommen können. Sie behauptet ebenso wenig, dass die beweiswürdigenden Erwägungen der belangten Behörde Denkgesetzen, allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut oder Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen würden. Soweit sie den vom Beschwerdeführer schon im

Abgabenverfahren für die gewählte Konstruktion ins Treffen geführten Gründen zum Erfolg verhelfen will, hat die belangte Behörde diese im Rahmen ihrer Beweiswürdigung erörtert und in ihre Erwägungen miteinbezogen, diesen jedoch im Ergebnis kein für die Beweiswürdigung ausschlaggebendes Gewicht zuerkannt. Eine Unschlüssigkeit im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung liegt darin aber nicht, womit es der Beschwerde nicht gelingt, Bedenken gegen die von der belangten Behörde angestellten beweiswürdigenden Erwägungen und insbesondere gegen die zentrale Feststellung der Missbrauchsabsicht im Sinn des Paragraph 22, BAO zu erwecken.

Angeichts dessen kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie, ausgehend von einer solchen Missbrauchsabsicht, in Anwendung des § 22 Abs. 2 BAO eine Grunderwerbsteuerpflicht unter Heranziehung des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 für gegeben sah. Angeichts dessen kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie, ausgehend von einer solchen Missbrauchsabsicht, in Anwendung des Paragraph 22, Absatz 2, BAO eine Grunderwerbsteuerpflicht unter Heranziehung des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG 1987 für gegeben sah.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt, römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 5. April 2011

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2010160168.X00

Im RIS seit

09.05.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at