

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 7. Mai 2009, betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

DerGeschenkgeber ist alleiniger Gesellschafter der X GmbH. Sein Geschäftsanteil entspricht einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 35.000. Mit Abtretungsvertrag vom 25. Jänner 2007 trat DerGeschenkgeber von seinem Geschäftsanteil einen Teil, welcher einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 7.000 entspricht, an seine Ehegattin ab. Die Ehegattin (Beschwerdeführerin) erwarb diesen Geschäftsanteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber der Gesellschaft.

Zum Zweck der Gebührenbemessung wurde im Punkt "Achtens" des Vertrages festgehalten, dass das wesentliche Gesellschaftsvermögen aus einer Beteiligung an der Y GmbH besteht, welche im März 2003 um einen Kaufpreis von EUR 303.904,58 erworben wurde. Dieser Kaufpreis wurde mit Bankkredit finanziert, welcher am Stichtag mit EUR 141.922,13 unberichtigt aushaftet. Der gemeine Wert des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles würde EUR 32.396,49 betragen, wobei auf diesen Vertrag die steuerlichen Begünstigungen des Schenkungssteuergesetzes anzuwenden seien.

Mit Vorhalt vom 17.2.2007 wurde die steuerliche Vertretung der X GmbH ersucht, dem FA Informationen zur Bewertung der GmbH Anteile zu übermitteln. In Beantwortung dieses Schreibens wurde mitgeteilt, dass die X GmbH im Frühjahr 2003 gegründet worden sei.

Im Anschluss daran seien 9.09% der Y1 GmbH um EUR 303.904,58 - fremdfinanziert - erworben worden. Da es sich bei der Beteiligung bis im Sommer 2006 um den einzigen Vermögenswert der Gesellschaft gehandelt habe, sei der Kaufpreis dieser Anteile zur Bemessung der Schenkungssteuer herangezogen worden. Das im Sommer 2006 erworbene Grundstück wurde zur Gänze fremdfinanziert. Der Jahresabschluss zum 30.9.2006 der X GmbH wurde vorgelegt.

Am 15.4.2009 wurden vom FA die Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen der X GmbH der Jahre 2004, 2005 und 2006 angefordert.

Mit Bescheid vom 7. Mai 2009 wurde für den Abtretungsvertrag vom 25.1.2007 Schenkungssteuer iHv EUR 5.090,28 vorgeschrieben. Das Finanzamt zog bei der Bewertung der GmbH-Anteile nicht die im Vertrag vom 25.1.2007 vorgenommene Bewertung der geschenkten GmbH-Anteile heran, sondern ermittelte den gemeinen Wert nach dem Wiener Verfahren. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der im Punkt "Achtens" vorgenommenen Bewertung des Geschäftsanteils nicht gefolgt werden könne, da nach der Rechtsprechung des VwGH ein einzelner Anteilsverkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer GmbH nicht ausreichend sei. Somit sei der gemeine Wert des Geschäftsanteils an der X GmbH nach dem Wiener Verfahren 1996 zu schätzen gewesen. Der Schätzung seien die Bilanzen und die Gewinn und Verlust Rechnungen der Jahre 2004, 2005 und 2006 der oa. Firma zugrunde gelegt worden. Der gemeine Wert der Beteiligung der X GmbH an der Y1 GmbH sei ebenso ermittelt worden.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde darauf verwiesen, dass der gemeine Wert von Anteilen an GmbH gemäß § 13 Abs. 2 BewG in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten sei. Eine Schätzung nach dem Wiener Verfahren könne nur dann erfolgen, wenn sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten ließe. Für die Beurteilung, ob ein Veräußerungsvorgang als "Verkäufe" iSd § 13 Abs. 2 BewG aufgefasst werden könne, sei maßgeblich, ob der Schluss gerechtfertigt erscheine, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem "Marktpreis" nahe komme.

Das Betriebsvermögen der X GmbH habe zum fraglichen Stichtag neben der 9,09%igen Beteiligung an der Y1GmbH nur noch eine fremdfinanziert erworbene Liegenschaft, der ein Bankkredit in Höhe der Anschaffungskosten gegenüberstand sowie eine 19,8%ige Beteiligung an einer unmittelbar vor dem Stichtag gegründeten, weitgehend vermögenslosen GmbH umfasst. Der gemeine Wert der X GmbH zum 25.1.2007 entspreche daher weitgehend dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Y1GmbH abzüglich des Kredites.

Die Y1 Anteile (9,09%) seien von der X GmbH mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 12.3.2003 um EUR 303.904,58 erworben worden. Zeitgleich seien von der 70%igen Gesellschafterin, der A GmbH weitere 10% an der Y1 um einen Kaufpreis von EUR

334.295,04 erworben worden. Dabei handle es sich um einen zweiten Veräußerungsakt, weshalb die Bemessung der Steuer (EUR 686,89) auf Grund der Angaben im Vertrag vom 25.1.2007 beantragt wurde.

Mit BVE vom 17. Juni 2009 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der gemeine Wert von Anteilen an der X GmbH sei grundsätzlich aus Anteilsverkäufen abzuleiten. Da jedoch keine Verkäufe von Anteilen an der X GmbH sondern nur Verkäufe von Anteilen an der Y1 GmbH vorliegen, könnten die Abverkäufe nicht für die Ermittlung des gemeinen Wertes aus Verkäufen herangezogen werden. Für die zu bewertende X GmbH hätten keine Anteilsverkäufe stattgefunden, weshalb die Steuer vom im Wege der Schätzung ermittelten gemeinen Wert der Gesellschaftsanteile zu berechnen gewesen sei.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde eine Kopie des Kreditvertrages zum Nachweis einer Kreditaufstockung vom Juli 2006 um EUR 510.335,08 sowie die Bilanz zum 30.9.2006 der X GmbH vorgelegt. Eine Ableitung des gemeinen Wertes der Anteilen an der X GmbH aus Verkäufen von Y1 Anteilen sei zulässig. Das FA gabe völlig außer Acht gelassen, dass dem Grundstück der X GmbH ebenso hohe Verbindlichkeiten gegenüber gestanden seien.

Über die Beschwerde wurde erogen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua. den Grundtatbestand der *Schenkungssteuer* nach § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese *Aufhebung* mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die *Aufhebung* eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind gemäß Art. 140 Abs 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der *Aufhebung* verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Als Anlassfall gelten nur jene Fälle, die entweder tatsächlich Anlass für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens gewesen sind, oder die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder bei Beginn der nicht öffentlichen Beratung des VfGH beim Gerichtshof anhängig gewesen sind.

Der gegenständliche Beschwerdefall erfüllt keine der beiden Voraussetzungen, weshalb das bis zum 31. Juli 2008 in Geltung befindliche ErbStG auch auf den gegenständlichen Rechtsvorgang anzuwenden ist.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Berechnung der *Schenkungssteuer* der unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten ermittelte gemeine *Wert* der *Gesellschaftsanteile* an der XGmbH zu Grunde zu legen ist.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Schenkung iS des Gesetzes jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte dadurch auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

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

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Das Bewertungsgesetz 1955 (BewG) lautet in seinem Ersten Teil (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit im Beschwerdefall von Relevanz:

"§ 10. Bewertungsgrundsatz, gemeiner *Wert*

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine *Wert* zu Grunde zu legen.

(2) Der gemeine *Wert* wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

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

Laut Doralt - Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band II, S 9, sind Umstände, die den Preis beeinflussen, insbesondere die Beschaffenheit, das Alter, die Verwendungsmöglichkeit, sachliche Verfügungsbeschränkungen und dgl. zu berücksichtigen. Ungewöhnliche Verhältnisse, etwa spezielle (atypische) Zahlungsbedingungen beim Kauf der zu bewertenden Gegenstände, oder persönliche

Verhältnisse (persönliche Verfügungsbeschränkungen etwa infolge letztwilliger Anordnungen, besondere Notlage, persönlich motivierte Liebhaberpreise) sind nicht zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in mehreren Erkenntnissen mit der Frage befasst, ob der gemeine Wert von GmbH-Anteilen auch aus einem (1) Verkauf abgeleitet werden kann.

Im Erkenntnis vom 15. März 2001, 2000/16/0110, ergangen zu § 21 KVG, vereinbarter Preis bei GmbH-Anteilen, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg.: "aus Verkäufen") nicht genügt. Es kommt nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile an. Zwar wird in der Regel nur eine Mehrzahl von Verkäufen den Schluss auf das Vorliegen eines einem Kurswert ähnlichen Marktpreises mit einiger Sicherheit ermöglichen, jedoch ist weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Urkunde von ausschlaggebender Bedeutung. Maßgeblich ist vielmehr, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter, bzw. Interessenten - der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen (vgl. insbesondere die Erkenntnisse vom 25. Juni 1997, ZI. 95/15/0117 und vom 20. Jänner 1992, ZI. 90/15/0085, SlgNF 6643/F). Im Erkenntnis vom 19. Juni 1989, ZI. 88/15/0077 hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Berufung auf sein Erkenntnis vom 6. März 1978, ZI. 1172/77, SlgNF 5237/F) ausgesprochen, dass von einer Mehrzahl von Verkäufen nur dann gesprochen werden kann, wenn bei mehreren miteinander nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden.

....Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde - unter den weiteren Voraussetzungen - keinen Spielraum bei der Bewertung. Sie hat den gemeinen Wert aus den Verkäufen abzuleiten. Bei dem Verkauf nur eines Anteiles von einem Erwerber hat sie zu einer anderen Methode - der Schätzung - zu greifen, wobei aber nicht ausgeschlossen ist, dass es sich bei dem in diesem Fall zustande gekommenen Preis um den Preis handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre."

Im Erkenntnis vom 25.3.2004, 2001/16/0038 wiederholte der Verwaltungsgerichtshof seinen Standpunkt und erläuterte ihn:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt seit dem Erkenntnis vom 6. März 1978, ZI. 1172/77, VwSlg. 5.237/F in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen ein einzelner Verkauf nicht genügt. Trotz der gegenteiligen Auffassung von Stoll (Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften nach dem Bewertungsgesetz, GesRZ 1989, 65ff) der sich mit dem zitierten Erkenntnis

kritisch auseinandergesetzt hat, behielt der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung bei (siehe die umfangreichen Nachweise bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer 10, Rz. 44 zu § 19 ErbStG). Hervorzuheben ist aus dieser Rechtsprechung, dass es nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile ankommt und dass weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte von ausschlaggebender Bedeutung ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter mehreren an den Verkaufsgeschäften Beteiligten gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe komme.

Legt man das Erfordernis der Judikatur auf den vorliegenden Fall an, so zeigt sich folgendes:

Der Beschwerdeführerin wurden mit Vertrag vom 25.1.2007 von ihrem Ehegatten GmbH-Anteile geschenkt. Die Schenkungssteuerschuld ist an diesem Tag entstanden, weswegen für die Bewertung der geschenkten GmbH-Anteile dieser Tag maßgeblich ist.

Nach dem Beschwerdevorbringen, habe das Betriebsvermögen der X GmbH zum fraglichen Stichtag neben der 9,09%igen Beteiligung an der Y1 GmbH nur noch eine fremdfinanziert erworbene Liegenschaft, der ein Bankkredit in Höhe der Anschaffungskosten gegenüberstand und eine 19,8%ige Beteiligung an einer unmittelbar vor dem Stichtag gegründeten weitgehend vermögenslosen GmbH umfasst. Der gemeine Wert der X GmbH zum 25.1.2007 entspreche daher weitgehend dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Y1 GmbH abzüglich eines Kredites.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass im gegenständlichen Fall keine Verkäufe von Anteilen an der X GmbH stattgefunden haben, weshalb der gemeine Wert dieser GmbH-Anteile nicht aus Verkäufen abzuleiten ist. Nur eine Mehrzahl von Verkäufen ermöglicht den Schluss auf das Vorliegen eines dem Kurswert ähnlichen Marktpreises.

Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Abtretung vom 12.3.2003 betrifft die Abtretung des Geschäftsanteiles an der Y1 GmbH. Daher ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass eine Mehrzahl von Verkäufen im Beschwerdefall nicht gegeben ist, sodass der gemeine Wert nicht aus "Verkäufen" abgeleitet werden kann (VwGH 15. März 2001, Zl. 2000/16/0110), sondern der gemeine Wert der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren zu berechnen ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt das "*Wiener Verfahren 1989*" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes iSd § 13 Abs.2 BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar; die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes soll dabei ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zum Ziel haben (vgl. z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011).

Betrachtet man die in die Berechnung des gemeinen Wertes einbezogenen Jahre 2004, 2005 und 2006 zeigt sich insgesamt für die 3 fraglichen Jahre eine ausgeglichene Ertrags- und Vermögenssituation der GmbH (Steigerung um rund 13% im Jahr 2005 gegenüber

2004). Existiert nun eine schenkungsweise Abtretung von GmbH-Anteilen und weist die GmbH insgesamt eine stabile, sogar steigende Ertragslage und Vermögenssituation auf, kann sich die Beschwerdeführerin nicht darauf zurückziehen, dass das wesentliche Gesellschaftsvermögen der GmbH aus einer Beteiligung an der Y1 GmbH bestehen würde.

Bei dieser Argumentation übersieht die Beschwerdeführerin, dass das Gesellschaftsvermögen der X GmbH zum 25.1.2007 neben dieser Beteiligung noch ein Grundstück sowie eine Beteiligung an einer unmittelbar vor dem Stichtag gegründeten GmbH umfasste.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, die Behörde hätte die Tatsache, dass dem Grundstück der X GmbH ebenso hohe Verbindlichkeiten gegenüber gestanden seien, außer Acht gelassen, wird entgegen gehalten, dass diese Schulden in der zum Ermittlungszeitpunkt aushaftenden Höhe von EUR 141.922,13 bei der Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH Anteile der X GmbH sehr wohl Berücksichtigung gefunden haben. Die diesbezügliche Berechnungstabelle wurde der Beschwerdeführerin mit der Bescheidbegründung vom 8.5.2009 zur Kenntnis gebracht. Nach dem Gesamtbild des Sachverhaltes entspricht die von der Bf. ins Treffen geführte Bewertung des gemeinen Wertes der X GmbH mit dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Y1 GmbH abzüglich des aushaftenden Bankkredites keiner Preisbildung, die das Ergebnis eines Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt. Der Preis in Höhe von EUR 32.396,49 ist nicht der Preis, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen gewesen wäre.

Die Berechnung der Schenkungssteuer fand zu Recht von einer Bemessungsgrundlage statt, in die die geschenkten GmbH-Anteile, bewertet mit dem gemeinen Wert, der auf Grund des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der GmbH geschätzt wurde, einbezogen wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 21. März 2016