

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache *****1*****, vertreten durch die CTS Steuerberatung GmbH, Börseplatz 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. April 2013 gegen den Bescheid vom 3. September 2012, ErfNr. *****2*****, StNr. *****BF1StNr1*****, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, betreffend Leibrentengebühr gemäß § 33 TP 17 GebG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Liegt eine gemischte Schenkung oder ein entgeltlicher Glücksvertrag iSd § 33 TP 17 GebG vor, wenn für die Übertragung des gesamten GmbH-Anteils eine Leibrente hingegeben wird und eine Differenz zwischen dem gemeinen Wert des GmbH-Anteils, bewertet nach dem Wiener Verfahren, und dem kapitalisierten Leibrentenbetrag besteht (Rechtslage vor Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer)?

Überblick:

1. Verfahrensablauf
2. Beweisaufnahmen

2.1. Vorhalteverfahren

2.2. Mündliche Verhandlung vom 24. Mai 2022

2.3. Stellungnahme der Bf. mit Neuberechnung nach dem Wiener Verfahren vom 1. Juni 2022

2.4. Stellungnahme des Finanzamtes vom 4. Juli 2022

2.5. Gegenstellungnahme der Bf. vom 19. August 2022

3. Gesetzliche Grundlagen

4. Ermittlung des gemeinen Wertes der GmbH Anteile

4.1. Sachverhalt

4.2. Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren 1996 in der Fassung Berechnung in Euro sowie Klarstellungen (BMF 5. Februar 2002, GZ 08 1037/1-IV/8/01) für Zwecke der Leibrentengebühr laut Finanzamt

5. Erwägungen

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

7. Unzulässigkeit der Revision

1. Verfahrensablauf

Mit notariellem **Unterhaltsrentenvertrag vom 28. März 2008** trat der Alleingesellschafter ***3*** **Nachname** seinen gesamten Geschäftsanteil an der **GmbHName** GmbH gegen Bezahlung einer monatlichen Leibrente auf Lebenszeit von 9.650,00 Euro beginnend mit 1. April 2008 und weiters fällig immer am Ersten eines folgenden Monats an die Bf. ab. Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt angezeigt.

Bemerkt wird, dass zu diesem Zeitpunkt die Erbschafts- und Schenkungssteuer noch aufrecht war. Der VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua, sowie VfGH 15.6.2007, G 23/07 ua. hob die Erbschafts- und Schenkungssteuer erst mit 31. Juli 2008 auf. Daher musste die vorliegende Vereinbarung dahingehend untersucht werden, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, d.h. zwischen gemeinem Wert der GmbH-Anteile und dem Kapitalbetrag der Leibrente, vorliegt und diese als gemischte Schenkung zu beurteilen war oder nicht.

Das Finanzamt beurteilte den Vertrag nicht als Schenkung (freigebige Zuwendung), sondern als **gebührenpflichtigen Leibrentenvertrag iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG (idF vor 1.1.2011)** und führte ein Ermittlungsverfahren durch, indem es die Leibrente mit dem Berechnungsprogramm „Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen“ auf der Homepage

des BMF (www.bmf.gv.at) nach versicherungsmathematischen Grundsätzen mit einem Barwert von 1,799.148,37 Euro berechnete. Da Mindestbemessungsgrundlage der Wert der gegen die Leibrente übergebenen Sachen ist, bewertete das Finanzamt den gegen die Leibrente übergebenen GmbH-Anteil gemäß § 13 BewG nach dem Wiener Verfahren mit dem gemeinen Wert von 1,608.261,72 Euro.

Mit **Bescheid vom 5. September 2012** setzte das Finanzamt die Glücksvertragsgebühr für den Leibrentenvertrag fest, gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG 2% von der Bemessungsgrundlage der kapitalisierten Leibrente von 1,799.148,37 Euro in Höhe von 35.982,97 Euro. In der Begründung führte das Finanzamt an, dass für die Berechnung ein monatlicher Betrag von $9.650 \times 12 \times 15,536687$ als maßgeblicher Barwertfaktor angesetzt wurde.

Dagegen wurde innerhalb der beantragten Fristverlängerungen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass es sich um eine Unterhaltsrente handle. Gemäß Rz 7002 der Einkommensteuerrichtlinien liege eine Unterhaltsrente dann vor, wenn der Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge im Verhältnis zu dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes unter 50% des Wertes des Wirtschaftsgutes oder über 200% des Wertes des Wirtschaftsgutes liege. Nach den Einkommensteuerrichtlinien liege im Fall einer Unterhaltsrente eine Unentgeltlichkeit vor. Demzufolge könne keine Gebührenpflicht vorliegen, weshalb um Nichtfestsetzung der Gebühr ersucht werde.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 5. Juli 2013** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. Für Rechtsgeschäfte, die unter das Gebührengesetz fallen, würden die Einkommensteuerrichtlinien, die einen Auslegungsbehelf für das Einkommensteuergesetz darstellen, keine brauchbaren Argumente liefern. Die einkommensteuerliche Einstufung einer Leibrente als Unterhaltsrente verhindere die Gebührenpflicht nach dem GebG jedenfalls nicht. Nur wenn eine Leibrente ohne Überlassung einer (beweglichen) Sachen eingeräumt werde, liege eine Schenkung einer Leibrente an den Leibrentenberechtigten vor.

Die Bf. beantragte die **Vorlage der Berufung/Beschwerde** an den Unabhängigen Finanzsenat. Es liege kein gebührenpflichtiger Tatbestand gemäß VwGH 20.1.1972, 1837/70 vor, da bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ein Missverhältnis von mehr als 20% bis 25% ergebe und somit ein deutliches Missverhältnis angenommen werden könne.

Weiters beantragte die Bf., eine **mündliche Verhandlung** durchzuführen.

Das Finanzamt legte die Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz vor.

Mit 1.1.2014 ist das Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

2. Beweisaufnahmen

2.1. Vorhalteverfahren

- Einsichtnahme in den Papierakt des Finanzamtes
- Einsichtnahme in das Firmenbuch der Bf.,
- Einsichtnahme in das Firmenbuch betreffend übergebenen GmbH-Anteil,

Mit **Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vom 31. März 2022** wurde der Bf. und dem Finanzamt die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben und weitere Beweismittel zu nennen.

Die Beschwerdesache wurde von der CTS Steuerberatung GmbH als Parteienvertreter übernommen.

Kopien aus Finanzamtsakt: Da auf die neue Parteienvertreterin nur Teile des Verfahrens zugekommen waren, ersuchte diese, insbesondere die Bewertung des GmbH-Anteils gemäß § 13 BewG nach dem Wiener Verfahren und den Rechtsgeschäftsgebührenbescheid vom 5. September 2012 zu übersenden. Das Finanzamt stimmte am 13. April 2022 der Übermittlung zu, sofern die Zustellvollmacht durch die neue Vertreterin nachgewiesen wird.

Die CTS Steuerberatung GmbH hat, ebenfalls mit E-Mail vom 13. April 2022, die Zustellvollmacht nachgewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 15. April 2022 die Kopien der Aktenteile aus dem Finanzamtsakt der Parteienvertreterin zugesandt.

2.2. Mündliche Verhandlung vom 24. Mai 2022

Die mündliche Verhandlung fand am 24. Mai 2022 statt.

Die steuerliche Vertretung wiederholte und ergänzte ihr bisheriges Vorbringen: Herr Mag.

5 von der früheren rechtsfreundlichen Vertretung ***6*** sei gestorben und die ***6*** war in Konkurs. Der Akt, der auf ihn als neue Parteienvertretung zugekommen sei, war unvollständig, daher seine Anfrage um Übersendung der Unterlagen. Ertragssteuerlich liege eine Unterhaltsrente vor, deshalb bestehe ein Missverhältnis von 200%. Das sei seine Ausgangsbasis gewesen, weil das Herr Mag. ***5*** vertraglich so dokumentiert habe. Da liegen ganz andere Parameter vor, die Bewertung erfolgte nach dem Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Damals sei ein Bewertungsgutachten erstellt worden, das er aber nicht habe, und Herr ***Nachname*** habe es auch nicht. Es habe daher eine Ertragsplanung von Herrn ***Nachname*** gegeben.

Der PV übergab das Blatt mit der Ertragsplanung dem Bundesfinanzgericht.

Der PV habe sich einerseits die Richtlinie vom 13. November 1996 (Wiener Verfahren) angeschaut. Da sei auch klar gewesen, dass zum Stichtag eine Heranziehung der letzten 3 Jahre nicht zum richtigen Ergebnis führe (unter Verweis auf VwGH 97/13/0054). Nach Pkt. 4.8. sei ein Feststehen von Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse ebenfalls nach dem Wiener Verfahren zu berücksichtigen. Wenn man sich die Planung, die der Herr ***Nachname*** damals gemacht hat, ansieht, dann weicht das von den Ergebnissen der letzten drei Jahre ab. Er habe damals gewusst, dass diese Ergebnisse nicht zu halten waren. Wenn man sich die realen Ergebnisse, ansieht, dann sieht man, dass diese Ergebnisse nie wieder erreicht worden seien. Er beantrage, zu berücksichtigen, dass es sich hier um außergewöhnliche Jahre gehandelt habe, und dass sich die Ertragslage der Gesellschaft anders darstellt. Es sei auch so, nach dem Erlass vom 5.2.2002, Berechnung in Euro sowie Klarstellungen Pkt. 3.3., haben ertragsmindernde Umstände Berücksichtigung zu finden. Herr ***Nachname*** werde die damaligen Überlegungen zur Erfolgsplanung ausführen.

Dazu führte Herr *Nachname*** aus:** „****GmbHName****“ - *wir haben uns Großteils auf Transporte in die ***7***-Staaten fokussiert. Da war speziell für uns das Projektgeschäft mit landwirtschaftlichen Maschinen ein wesentlicher Faktor. Da ging es um 150 bis 200 Traktoren oder Mähdrescher, wobei meistens die Regierung der Empfangsländer der Empfänger war. Es war in diesen Ländern damals so üblich, dass solche Geschäfte über Kredite z.B. der Weltbank zustande gekommen sind. Dann gab es auch immer lange Vorlaufzeiten, das natürlich auch wegen der hohen Anzahl der Maschinen. Die Planung sah so aus: wenn wir heute über ein Projekt sprechen, dann wussten wir, dass es erst in 2 Jahren zum Transport kommt. Daher wussten wir, was unsere Stammkunden betrifft, was die großen Projekte betrifft, was uns im nächsten Jahr erwarten wird. In den Jahren vor 2008 hatten wir einige solcher Projektgeschäfte, die auch zu diesen Erfolgen in diesen Jahren geführt haben. Für 2008 und 2009 hatten wir keine solchen großen Projekte, die zu solchen Transporten führten, in Aussicht. Das führte dazu, dass wir Überlegungen machten, wie wir weitermachen sollen. Es drängten immer mehr ***Unternehmen*** in diese Sparte. Wir überlegten, 2008 ein Büro in **Staat*1** zu*

eröffnen, damit wir einerseits für ***8*** Kunden in **Staat*1** zur Verfügung stehen können und andererseits auch Ansprechpartner für *Staat*1* Kunden waren.

2008: wir haben geplant, dass wir für 2008 einerseits für das Büro in **Staat*1** Mitarbeiter aufnehmen, Reisekosten haben, Rechtsberatungsaufwand, Kosten für die Personalsuche, Marketingaufwände, wir planten auch Verluste insoweit ein, als wir dieses Jahr nicht so den Schwerpunkt auf den Verkauf in Europa legen konnten.

2009: wir haben uns eine Umsatzsteigerung von ca. 500.000 erwartet. Die Überlegung war, dass wir unser Leistungsangebot erweitern, als wir Sammelgutverkehre nach ****Kontinent****, sowie nach **Staat*1** anbieten. Ich spreche hier über Schwankungen nach oben und unten, ich spreche nicht über die normal ablaufenden Geschäfte.

2010 wäre als unser Konsolidierungsjahr geplant gewesen, wo wir mit einer Umsatzzunahme von 500.000 kalkuliert hätten. Es gab keine herausragenden Vorhaben.

2011: Nachdem **Staat*2** ein immer interessanteres Lieferland wurde, haben wir für 2011 geplant, in **Staat*2** ein Büro zu eröffnen. Das ist ein sehr schwieriges Unterfangen für ausländische Unternehmen, deshalb hatten wir dafür diese lange Vorlaufzeit eingeplant. Die Mehraufwände dafür haben wir ähnlich berechnet wie für **Staat*1** 2008.

2012: Wir haben eine weitere Umsatzzunahme von 500.000 geplant. Für dieses Jahr haben wir keine weiteren Leistungserweiterungen geplant.

Diese 5-jährige Ertragsplanung habe ich nur deshalb gemacht, weil mich Herr Mag. ***5*** wegen dieses Gutachtens ansprach.“

Auf die Frage der Richterin, welche Jahre von Seiten der Bf. in das Wiener Verfahren hätten einbezogen werden sollen, **antwortete der PV:** „Es war im Vorlauf schon klar, dass die Großprojekte nicht mehr realisiert werden können. Ich weiß, dass die zukünftigen Erträge nicht berücksichtigt werden können. Aber würde man die zukünftigen Erträge der Jahre 2008, 2009, 2010 nehmen, käme man auf einen Unternehmenswert von 900.000.“

Herr *Nachname***:** Die Privatstiftung ist nicht mehr Eigentümerin der GmbH-Anteile. Diese wurden 2014 verkauft. Der Grundpreis seien ***** Euro gewesen.

Vorbringen des FA: Bei den Gebühren kommt es darauf an, was vorher war, bis zum Stichtag, und nicht, was in den Folgejahren sein wird. Deshalb verweist das FA auf sein bisheriges Vorbringen. Der PV hat selbst zu Protokoll gegeben, dass es nicht auf die Folgejahre ankommt. Für die Bewertung sei das irrelevant. Es gäbe das Stichtagsprinzip, was nach dem Stichtag sei, spiele keine Rolle.

Nach Ansicht des PV müssen, wenn es nach dem Stichtag zu relevanten Änderungen kommt, diese in die Bewertung einfließen. Das sei auch so in Richtlinien dargelegt. *„Ich möchte nur kurz auf das VwGH-Erkenntnis VwGH 97/13/0054 verweisen, wo er ausführt, 2.1. erster Unterabsatz (verliert es). Die Jahre 2005 bis 2007 sind nicht geeignet, eine Schätzung der Ertragsaussichten der Gesellschaft abzugeben, (liest den Unterabsatz des Satzes 1 vor). 2005 bis 2007 waren die besten Jahre des Unternehmens. Diese Jahre waren durch Übergewinne geprägt, die durch diese Großprojekte entstanden sind. Wenn ich dem VwGH folge, muss ich sie adaptieren oder durch andere Jahre ersetzen. 900.000 hätte ich als Durchschnitt gesehen. Wir haben die Hauptargumente jetzt in der mündlichen Verhandlung geliefert. Wir verzichten auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung und sind damit einverstanden, dass das weitere Verfahren schriftlich durchgeführt wird.“*

Die mündliche Verhandlung wurde geschlossen und das Verfahren schriftlich weitergeführt. Die Bf. gab bis zum 1. Juni 2022 eine Neuberechnung nach dem Wiener Verfahren ab, das FA nahm dazu bis 24. Juni 2022 Stellung.

2.3. Stellungnahme der Bf. mit Neuberechnung nach dem Wiener Verfahren vom 1. Juni 2022

Am 1. Juni 2022 übermittelte die Bf. die Ergänzung betreffend Neuberechnung des gemeinen Wertes der Anteile der ****GmbHName**** ****4**** GmbH. Die Frage, ob eine gemischte Schenkung vorliege, sei nach den Vorschriften des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes zu beurteilen. Für die Annahme einer Schenkung müsse ein maßgebliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung gegeben sein, das liege vor, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche Gegenleistung um 20-30% unterschreite.

Das Wiener Verfahren 1996 sei eine geeignete Schätzungsmethode. Als Ausgangspunkt für die Schätzung der Ertragsaussichten würden idR die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Beurteilungszeitpunkt in Frage kommen. Zukünftige Entwicklungen seien nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar gewesen seien. Im Erkenntnis VwGH 27.8.1990, 89/15/0124 habe der VwGH ausgesprochen, dass in Fällen, in denen sich zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens bereits das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, überblicken lässt, dieses Ergebnis in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen sei. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet habe, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet werde, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat (VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615). Das Wiener Verfahren sähe deshalb vor, dass bei Besonderheiten im Einzelfall von dem als Mittelwert von Vermögens-, und Ertragswert errechneten gemeinen Wert ein Zu- oder Abschlag möglich ist. Zu- oder Abschläge vom gemeinen Wert können nach Punkt 4.8. insbesondere bei einer Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung des

Unternehmens gerechtfertigt sein, soweit sie zum Ermittlungszeitpunkt konkret erkennbar war.

Wie bei der mündlichen Verhandlung bereits dargestellt, sei es für Herrn ***Nachname*** als Geschäftsführer der ****GmbHName**** ***4*** GmbH schon weit vor dem Stichtag klar gewesen, dass die Ergebnisse der Jahre 2005 bis 2007 nicht mehr zu erreichen sein werden. Einerseits habe im Jahr 2007 die Weltfinanzkrise oder globale Finanzkrise als Teil der Weltwirtschaftskrise begonnen. Während der Krise seien die Kosten für Transportdienstleistungen deutlich gesunken, was gleichbedeutend mit stark erhöhtem Druck auf die Einkaufspreise und Margen war. Immer mehr große ***Unternehmen*** (**g**, **10**, ...) drängten in den, von der ****GmbHName**** bearbeiteten Markt. Die konjunkturelle Entwicklung habe zu weiteren Konsolidierungen auf dem Logistikmarkt geführt. Seit 2007 hätten immer mehr Kunden das Ausschreibungsverfahren eingeführt. Das habe speziell in den ersten Jahren hauptsächlich auf den Unterschied im Preis abgezielt und zur Folge gehabt, dass finanzstärkere Mitbewerber auch mit minimalsten Margen auf Geschäfte zugegangen seien. Die Krise habe auch dazu geführt, dass die Logistikdienstleistungen als kritischer Faktor angesehen wurden. Die Folge sei gewesen, dass der Einkauf weitaus professioneller organisiert worden sei. Weiters wurden Anbieter von Transportdienstleistungen über Internetplattformen verstärkt wahrgenommen und eingesetzt. (Die bekannteste in diesem Geschäftsfeld ist **11**.) Das habe zu noch mehr Preistransparenz geführt und habe LKW-Frächtern auch die Möglichkeit gegeben, ihre Angebote auf diesen Plattformen zu platzieren und somit Direktkunden zu erreichen, die sie sonst nie gefunden hätten. Damit sei der Spediteur in der Mitte der Transportkette zusätzlich unter Druck gesetzt worden.

Die Jahre 2005 bis 2007 habe die ****GmbHName**** ***4*** GmbH sehr große Projekte mit dem Transport von landwirtschaftlichen Maschinen, insbesondere Traktoren oder Mähdrescher verwirklichen können. Diese Projekte hatten Vorlaufzeiten von 2 Jahren. Aufgrund der Auftragslage zum Ende des Jahres 2007 war erkennbar, dass auf Grund der langen Vorlaufzeit mit solchen Projekten für die Folgejahre nicht zu rechnen sein werde. All dies bilde eine Besonderheit, die nach Ansicht der Bf. einen Abschlag vom gemeinen Wert rechtfertige. Daher werde die Auffassung vertreten, dass sich die Höhe des Abschlages sachgerecht aus einer Gegenüberstellung der Berechnungsergebnisse ableiten lässt. Zuerst seien bei Ermittlung des durchschnittlichen Ertragswertes (der Berechnung des Finanzamtes folgend) die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt, somit die Jahre 2005-2007 in die Berechnung des gemeinen Wertes einzubeziehen. Berücksichtige man weiters, dass im Gegenstandsfall für die vorzunehmende Schätzung der künftigen Ertragsaussichten die Jahre 2008-2010 viel aussagekräftiger und damit geeigneter seien als die Jahre vor der Finanzkrise, dann zeige die Gegenüberstellung der gemeinen Werte, in welchem Ausmaß die zum Ermittlungszeitpunkt schon erkennbare Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung durch einen Abschlag entsprechend zu berücksichtigen sei (vgl. UFS 28.09.2005, RV/0311-I/04). Die

Ergebnisse 2008-2010 seien zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens (03.09.2012) dem Finanzamt bereits bekannt gewesen.

Das Finanzamt habe den gemeinen Wert mit 44,26 Euro je 1 Euro Stammkapital ermittelt. Bezöge man hingegen bei der Berechnung des Durchschnittsertrages die Jahre 2008-2010 ein, dann würde dies einen gemeinen Wert von 24,93 Euro je 1 Euro Stammkapital ergeben. Um der zum Ermittlungszeitpunkt erkennbaren Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH durch einen Abschlag ausreichend Rechnung zu tragen, sei daher ein Abschlag von 43,67% vom gemeinen Wert gerechtfertigt.

Nach Berücksichtigung des Abschlages betrage der gemeine Wert der ****GmbHName**** ***4*** GmbH somit 905.866,95 Euro. Der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Leibrente betrage 1.799.148,37 Euro. Somit ergäbe sich eine Unterschreitung des gemeinen Wertes der Anteile von 49,65%. Es liege somit klar eine Schenkung vor und sei keine Gebühr vorzuschreiben. Es werde daher der Antrag gestellt, der Beschwerde stattzugeben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Kurzdarstellung der Berechnung der Bf.:

Ertragswerte der Jahre 2008, 2009, 2010,	Euro	Euro
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2008	169.895,89	
KÖSt	- 42.473,92	
Ertragswert 2008		127.421,77
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2009	288.447,40	
KÖSt	- 72.111,85	
Ertragswert 2009		216.335,55
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2010	33.100,89	
KÖSt	- 8.275,22	
Ertragswert 2010		24.825,67
Summe der Ertragswerte		368.582,99
Durchschnitt		122.861,10
Abzüglich 10%		- 12.286,10
Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag		110.574,90
<u>Durchschnittsertrag x100</u>		3.381,21
Nx9		
Gewinn: (V+E): 2 =		2.493,03
Gemeiner Wert für 100 Euro		905.877,85

2.4. Stellungnahme des Finanzamtes vom 4. Juli 2022

Das in der Stellungnahme der Bf. angeführte Erkenntnis des VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615 nehme Bezug auf einen Mühlenbetrieb und den Wegfall des Vermahlungsschutzes durch den EU-Betritt von Österreich und dem dadurch zwangsläufigen Umsatzrückgang. Daraus resultierend seien zum Übergabestichtag - wie vom VwGH zutreffend ausgeführt - Umstände absehbar gewesen, die eine maßgebliche Auswirkung auf die künftige Umsatz- und Ertragssituation des Unternehmens hatten und auf die das Unternehmen keinen Einfluss hatte.

Daher sei dieser Umstand bei der Berechnung des Ertragswertes nach dem Wiener Verfahren zu berücksichtigen gewesen.

Im vorliegenden Fall würden keine vergleichbaren Umstände vorliegen, die ein Abweichen von der Berechnung eines Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei letztveranlagten Jahre vor dem Stichtag rechtfertigen würden. Jedem Unternehmen sei es immanent, dass Kunden ausscheiden, wiederum neue Kunden hinzukommen und der damit verbundene Umsatz und Ertrag Schwankungen unterliege. Daraus jedoch zum Stichtag zu prognostizieren, dass künftig ein nachhaltiger Umsatzverlust eintreten wird aus Gründen, die dem Sachverhalt des herangezogenen Erkenntnisses entsprechen, erscheine nicht vertretbar. Im Gegensatz zum Umsatzverlust auf Grund des Wegfalls des Vermahlungsschutzes anlässlich des EU-Beitritts ist die Umsatzentwicklung der ****GmbHName**** ****4*** GmbH durch das Unternehmen bzw. den Geschäftsführer sehr wohl beeinflussbar und wie bereits dargestellt, nicht mit dem Erkenntnis des VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615 vergleichbar. Das Finanzamt beantrage daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.5. Gegenstellungnahme der Bf. vom 19. August 2022

Den Schlussfolgerungen des Finanzamtes könne keinesfalls gefolgt werden. Wie z.B. der VwGH vom 16.12.1998, 97/12/0054, ausführe, führe der Verlust „größerer Klienten“ zu nicht mehr repräsentativen Erträgen, die bei der Bestimmung von Ertragsaussichten nicht ohne Abschlag berücksichtigt werden dürfen. In der ebenfalls von der Bf. bereits erwähnten Berufungsentscheidung des UFS vom 28.09.2005, RV/0311-I/04 war ein Zusammenschluss die Ursache für die Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung die zum Ermittlungszeitpunkt eindeutig vorhersehbar und prognostizierbar war und daher einen Abschlag vom gemeinen Wert im Sinne des Punktes 4.8 des Wiener Verfahrens 1996 gerechtfertigt habe.

§ 13 Abs. 2 Satz 2 BewG sieht ausdrücklich vor, dass die Ertragsaussichten und nicht die tatsächlich nach dem Bewertungsstichtag erzielten Erträge bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen zu berücksichtigen seien. Die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag sei eine Prognoseentscheidung, die nicht von bereits feststehenden (zukünftigen) Ergebnissen abgeleitet werden könne. Da die Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ihrem Wesen nach somit auf Prognosen, nicht aber auf bereits feststehenden Ergebnissen beruhen, können diesbezügliche Feststellungen nur im Schätzungsweg getroffen werden. Zukünftige Entwicklungen seien dabei nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind. Wertbestimmend können solche Kenntnisse sohin nur sein, als sie eine Ertragsentwicklung betreffen, die nach dem Bewertungsstichtag nicht einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat, also am Bewertungsstichtag bereits prognostizierbar war (unter Hinweis auf *Fellner*, Gebühren

und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 48a zu § 19 ErbStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Den vorliegenden Streitfall entscheidet somit, ob die eingewendete negative wirtschaftliche Entwicklung am Bewertungsstichtag 31.12.2007 auf Grund konkreter Umstände bereits prognostizierbar war, denn dann sei diese bei der Bewertung der in Rede stehenden GmbH-Anteile zu berücksichtigen und nicht wie das Finanzamt ausführe, wenn das Unternehmen keinen Einfluss darauf nehmen kann. Wie bereits bei der mündlichen Verhandlung von Herrn ***Nachname*** ausgesagt und in der Stellungnahme der Bf. vom 31.05.2022 ausgeführt, lagen zum Bewertungsstichtag 31.12.2007 sehr konkrete Umstände vor, die eine negative wirtschaftliche Entwicklung klar erkennen haben lassen. Insbesondere sei nochmals auf die Auftragslage zum Bewertungsstichtag und die lange Vorlaufzeit von großen Projekten hingewiesen.

Wenn man sich die Erträge der ****GmbHName**** ****4**** GmbH in den Jahren 2003 bis 2013 (siehe Tabelle) ansähe, sei klar ersichtlich, dass die Jahre 2005 bis 2007 extrem positive Ausreißer waren.

2003 3.401,27

2004 146.505,36

2005 355.076,14

2006 319.791,05

2007 378.484,27

2008 169.895,69

2009 288.447,40

2010 33.100,89

2011 215.586,54

2012 41.686,59

2013 -34.254,12

1.917.721,08

Durchschnitt 174.338,28

3. Gesetzliche Grundlagen

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG in der Fassung vor 2011 lautete:

(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird: 4. Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen 2%.

Zur Information wird mitgeteilt, dass § 33 TP 17 GebG mit dem BudBG 2011, BGBl. I 2010/111, ab 1.1.2011 und vorhergehenden Novellen neu strukturiert und durchnummeriert wurde. Die gleichlautende, unveränderte Bestimmung über die Leibrentenvertragsgebühr ist seit 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG geregelt.

Gemäß § 15 Abs. 3 sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Der Verfassungsgerichtshof hob mit Wirkung vom 31.7.2008 die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf. (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua; VfGH 15.6.2007, G 23/07 ua.). Da der vorliegende Sachverhalt am 28. März 2008 verwirklicht wurde, ist das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz noch anzuwenden:

Gemäß § 3 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes *1. Jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes; 2. Jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;*

4. Ermittlung des gemeinen Wertes der GmbH Anteile

4.1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit notarieller Urkunde vom 8. Februar 2008 gegründet. Stifter ist ***3***
Nachname.

Mit notariellem Unterhaltsrentenvertrag vom 28. März 2008 trat ***3*** ***Nachname***
seinen gesamten Geschäftsanteil an der **GmbHName**** ***4*** GmbH** gegen
Leibrente an die Bf. ab.

Die ****GmbHName**** ***4*** GmbH (FN ***12***) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom
20. Juli 1995 gegründet, ihr Spezialgebiet sind Transporte nach ****Kontinent****. 2013/2014
wurde die ***13*** GmbH (FN ***14***) Alleineigentümerin der ****GmbHName****
4 GmbH (FN ***12***) und mit Verschmelzungsvertrag vom 7. März 2017 letztere als
übertragende Gesellschaft mit der ***13*** GmbH (FN ***14***) als übernehmende
Gesellschaft verschmolzen und mit 23. März 2017 im Firmenbuch gelöscht (Verschmelzung).

4.2. Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren 1996 in der Fassung Berechnung in Euro sowie Klarstellungen (BMF 5. Februar 2002, GZ 08 1037/1-IV/8/01) für Zwecke der Leibrentengebühr laut Finanzamt

Stichtagsbezogene Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile zum 31.12.2007

Ertragswerte der Jahre 2005, 2006, 2007, beginnend mit 2005	Euro	Euro
Nennkapital (N) Euro 36.336,42 lt Jahresabschluss 31.12.2007		
1.) Vermögenswert		
Handelsrechtlicher Ausgangswert; Bilanzsumme		2.231.568,06
Abzüglich Rückstellungen	189.587,08	
Abzüglich Verbindlichkeiten	1.394.042,32	
Summe Abzüge		- 1.583.629,40
Handelsrechtliches Eigenkapital		647.938,66
Zu- und Abrechnungen		
Kürzung 10%		- 64.793,87
Berichtigter Vermögensbetrag der Gesellschaft		583.144,79
(583.144,79) : Nennkapital (36.336,42) =		16,05
2.) Ertragswert		
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2005	355.076,14	
KÖSt	- 88.769,04	
Ertragswert 2005		266.307,11
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2006	319.791,05	
KÖSt	- 79.947,76	
Ertragswert 2006		239.843,29
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2007	378.484,27	
KÖSt	- 94.621,07	
Ertragswert 2007		283.863,20
Summe der Ertragswerte		790.013,60
		dividiert durch 3
		263.337,87
Abzüglich 10%		- 26.333,79
Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag		237.004,08
(Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag x100 = 23.700.408) : (Nennkapital 36.336,42 x 9 = 327.027,78) =		72,47 (75,24, wenn Nennkapital 35.000)
Gewinn: (V+E): 2 = 16,05 + 72,47 = 88,52 : 2 = 44,26 (16,05 + 75,24 = 91,29 : 2 = 45,64)		
36.336,42 x 44,26 = 1.608.249,94 (35.000 x 45,95 = 1.608.250, laut Wiener Verfahren – Klarstellung in Euro ist eine Bewertung für einen Anteil in Höhe von einem Euro am Nennkapital vorzunehmen)		

5. Erwägungen

Ein Leibrentenvertrag liegt vor, wenn jemandem für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer Person abgestellt eine Rente zugesagt wird (§ 1284 ABGB).

Der Leibrentenvertrag gehört somit an sich zu den entgeltlichen Rechtsgeschäften und ist als grundsätzlich entgeltlicher Vertrag keine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180). Allerdings kann bei besonderen Umständen des Einzelfalles eine gemischte Schenkung auch bei Leibrentenverträgen vorkommen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 57, 57a und 57b zu § 3 ErbStG). Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fällt oder nicht, ist nach dessen Vorschriften und nicht nach dem Gebührengesetz zu lösen (VwGH 31.5.1995, 94/16/0238). Wenn das Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung zu beurteilen ist, kann nur Schenkungssteuer allein vorgeschrieben werden; wenn es als Leibrentenvertrag aufgefasst wird, kann nur Gebühr allein vorgeschrieben werden. Das Rechtsgeschäft kann somit nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten und vom entgeltlichen Rechtsgebühr und vom unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer erhoben werden. (VwGH 3.6.1971, 1055/70). Für die Anwendung der Abgrenzungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG genügt es, dass das Rechtsgeschäft dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich auch vorgeschrieben wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Fällen ausgesprochen, dass das für die Annahme einer gemischten Schenkung maßgebliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dann gegeben ist, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung (unter Zugrundelegung der Verkehrswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) in einer Bandbreite um 20 bis 30% unterschreitet (VwGH 11.9.1980, 1050/78, VwGH 1.12.1987, 86/16/0008; VwGH 12.7.1990, 89/16/0088, 0089; UFS 24.05.2005, RV/4204-W/02). Damit ist die objektive Bereicherung angesprochen.

Schenkungssteuerrechtlich kommt es nicht nur auf die objektive Bereicherung, sondern ist es auch in subjektiver Hinsicht erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern. (Ständige Rechtsprechung des VwGH zur Schenkungssteuer, z.B. VwGH 11.10.1973, 1465/72; VwGH 15.12.2005, 2005/16/0173). Dabei genügt es, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. (Ständige Rechtsprechung des VwGH zur Schenkungssteuer, z.B. 18.9.2003, 2003/16/0087, 0088).

Im gegenständlichen Fall wurde ein Unterhaltsrentenvertrag gegen Übergabe des GmbH-Anteils am 28. März 2007 abgeschlossen. Aus dem Wortlaut des Vertrages geht nicht hervor, dass eine gemischte Schenkung vereinbart worden war. „*Nunmehr tritt Herr ***3**** ****Nachname*** seinen gesamten Geschäftsanteil ..., gegen Bezahlung einer monatlichen Leibrente ..., ab.*“ Aus dem Wortlaut ist auch nicht zu entnehmen, dass die Vertragsteile Leistung und Gegenleistung als subjektiv inäquivalent angesehen haben (OGH 13.12.1994, 5 Ob 141/94). Untersucht werden könnte, ob eine freigebige Zuwendung insofern vorliegt, als

die Bf. die Zahlung der gegenüber dem erhaltenen gesamten Geschäftsanteil höheren Leibrente in Kauf genommen hat, um ihren Stifter hinsichtlich der Differenz zu bereichern.

Weiters ist aus Sicht der früheren Schenkungssteuer darauf Augenmerk zu legen, dass im vorliegenden Fall wenn, dann eine gemischte Schenkung im Fokus steht, und es sich bei der Leistung der Bf. um eine Leibrente handelt. Ein bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ergebendes auffallendes Missverhältnis stellt bei einem zu den Glücksverträgen gehörenden Leibrentenvertrag nicht schon an sich eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG dar, weil diese weiters auch den Bereicherungswillen beim Zuwendenden voraussetzt. (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180). Für das Vorliegen des Bereicherungswillens sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes maßgebend (VwGH 16.3.1967, 1689/66). Das ist im vorliegenden Fall der 28. März 2008. Da die Dauer des Bezuges einer Leibrente beim Vertragsabschluss ungewiss ist, wird in der Regel der Fälle beim Vertragsabschluss nicht erkennbar sein, ob einer der Vertragsteile durch diesen Vertrag im Endergebnis bereichert sein wird, geschweige denn, welcher der beiden Teile es ist und wie hoch seine Bereicherung ist. Es fehlt somit auch für die Regel der Fälle an dem Tatbestandsmerkmal des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG, dass nämlich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine freigebige Zuwendung unter Lebenden vorliegt, durch die der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180 – Erwerb eines Grundstücks gegen Leibrente).

Die Bf. stützt sich in ihrer Argumentation ausschließlich auf die objektive Bereicherung, weil der gemeine Wert des übertragenen GmbH-Anteils und der kapitalisierte Leibrentenbetrag nicht gleich sind. Die Bf. weist im Vorlageantrag unter Hinweis auf VwGH 20.1.1972, 1837/70 darauf hin, dass die Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung ein Missverhältnis von mehr als 20% bis 25% ergebe und somit ein deutliches Missverhältnis angenommen werden könne. Im gegenständlichen Fall beträgt aber der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Leibrente 1,799.148,37 Euro und der gemeine Wert des GmbH-Anteils 1,608.261,72 Euro. 1,608.261,72 sind jedoch 89,39% des kapitalisierten Wertes der Leibrente von 1,799.148,37, eine Schenkung, abgesehen davon, dass aus dem Vertrag keine Schenkungsabsicht hervorgeht, liegt nicht vor. Das von der Bf. zitierte Erkenntnis VwGH 20.1.1972, 1837/70 betraf nicht die Frage Rechtsgeschäftsgebühr/Schenkungssteuer, sondern die Abgrenzung zwischen gebührenfreien Kaufvertrag und gebührenpflichtigen Leibrentenvertrag.

In ihren Stellungnahmen möchte die Bf. im Rahmen der Schätzung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile, dass die Ertragswerte der Jahre 2008 bis 2010 herangezogen werden, und sah weiters einen Abschlag von 43,67% vom gemeinen Wert als gerechtfertigt an. Nach Berücksichtigung des Abschlages betrage der gemeine Wert 905.866,95 Euro, womit der kapitalisierte Wert der Leibrente um 49,65% unterschritten sei.

Laut Erkenntnis VwGH 16.12.1998, 97/13/0054 kann bei der Schätzung nach dem Wiener Verfahren dann, wenn das Betriebsergebnis eines Wirtschaftsjahres durch einen außerordentlichen Geschäftsfall derart beeinflusst wird, dass es zur Schätzung der künftigen Ertragsaussichten völlig ungeeignet erscheint, durch entsprechende Korrekturen adaptiert und so der weiteren Berechnung zugrunde gelegt werden. Sei dies nicht oder nur nach aufwendigen Berechnungen möglich, so könne das gesamte Betriebsergebnis außer Ansatz gelassen werden; diesfalls könne ausnahmsweise ein bereits vorliegendes Betriebsergebnis des nach dem Ermittlungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahres einbezogen werden (VwGH 27.8.1990, 89/15/0124).

Würde man in die Beurteilung der Ertragsaussichten die Jahre 2006, 2007 und 2008 einbeziehen, würde der gemeine Wert der GmbH-Anteile 23,48% unter dem Kapitalwert der Leibrente liegen:

Ertragswerte der Jahre 2006, 2007, 2008, beginnend mit 2006	Euro	Euro
Nennkapital (N) Euro 36.336,42 lt Jahresabschluss 31.12.2007		
1.) Vermögenswert (w.o.)		
2.) Ertragswert		
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2006	319.791,05	
KÖSt	- 79.947,76	
Ertragswert 2006		239.843,29
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2007	378.484,27	
KÖSt	- 94.621,07	
Ertragswert 2007		283.863,20
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2008	169.895,69	
KÖSt	- 42.473,92	
Ertragswert 2009		127.421,77
Summe der Ertragswerte		651.128,26 dividiert durch 3
		217.042,75
Abzüglich 10%		- 21.704,27
Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag		195.338,48
(Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag x100=19.533.848) : (Nennkapital 36.336,42 x 9 = 327.027,78) =		59,73
Gewinn: (V+E): 2 = 16,05 + 59,73 =75,78: 2 = 37,89 (16,05 + 75,24 = 91,29 : 2= 45,64)		
36.336,42 x 37,89 = 1.376.786,95 (laut Wiener Verfahren –Klarstellung in Euro ist eine Bewertung für einen Anteil in Höhe von einem Euro am Nennkapital vorzunehmen)		

Bezieht man das Ergebnis 2008 in die Berechnung des gemeinen Wertes mit ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 76,52% des Kapitalwertes der Leibrente von 1,799.148,37 Euro. Beträgt der nach dem Wiener Verfahren ermittelte gemeine Wert der GmbH-Anteile 76,52% der kapitalisierten Leibrente, mag ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen. Das allein rechtfertigt noch nicht die Beurteilung, dass die Bf. ihrem Stifter eine Leibrente geschenkt hat, abgesehen davon, dass 76,53% noch immer unter 25% liegen.

Würde man in die Beurteilung der Ertragsaussichten die Jahre 2007, 2008 und 2009 einbeziehen, würde der gemeine Wert der GmbH-Anteile 19,20% unter dem Kapitalwert der Leibrente liegen:

Ertragswerte der Jahre 2007, 2008, 2009, beginnend mit 2006	Euro	Euro
Nennkapital (N) Euro 36.336,42 lt Jahresabschluss 31.12.2007		
1.) Vermögenswert (w.o.)		
2.) Ertragswert		
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2007	378.484,27	
KÖSt	- 94.621,07	
Ertragswert 2007		283.863,20
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2008	169.895,69	
KÖSt	- 42.473,92	
Ertragswert 2008		127.421,77
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2008	288.447,40	
KÖSt	- 72.111,85	
Ertragswert 2009		216.335,55
Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag		209.206,84
(Gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag x 100 = 20.920,684) : (Nennkapital 36.336,42 x 9 = 327.027,78) =		63,97
Gewinn: (V+E): 2 = 16,05 + 63,97 = 80,02: 2 = 40,01		
36.336,42 x 40,01 = 1,453.820,16 (laut Wiener Verfahren –Klarstellung in Euro ist eine Bewertung für einen Anteil in Höhe von einem Euro am Nennkapital vorzunehmen)		

Bezieht man das Ergebnis 2009 in die Berechnung des gemeinen Wertes mit ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 80,80% des Kapitalwertes der Leibrente von 1,799.148,37 Euro. Beträgt der nach dem Wiener Verfahren ermittelte gemeine Wert der GmbH-Anteile 80,80% der kapitalisierten Leibrente, liegt die Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung bei 19,20%.

Dazu kommt noch etwas. Nach der Aussage von ***3*** ***Nachname*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 24. Mai 2022 war die GmbH auf Transportgeschäfte in die ***7***-Staaten fokussiert. Diese Geschäfte hatten planungsmäßig eine Vorlaufzeit von ca.

zwei Jahren. Die Erfolge aus diesen Geschäften schlugen sich in den Erträgen der Jahre 2005 bis 2007 nieder. Änderungen der Wirtschaft führten dazu, dass für die Jahre 2008 und 2009 keine derartigen Projekte in Aussicht standen, doch die GmbH hatte bereits neue Projekte und es wurde eine fünfjährige Ertragsplanung gemacht. Für 2008 wurde geplant, ein Büro in ****Staat*1**** zu eröffnen und für die Jahre 2009, 2010 und 2012 wurden jeweils Umsatzsteigerungen von je 500.000 Euro erwartet, da einerseits das Leistungsangebot erweitert wurde und andererseits das Angebot auf weitere Staaten erweitert wurde. Für 2012 war geplant, ein Büro in ****Staat*2**** zu eröffnen. Die Mehraufwände für die Büroeröffnungen 2008 und 2012 wurden berechnet, als Mitarbeiter aufzunehmen waren, Reise- und Rechtsberatungsaufwand entstünde, Kosten für Personalsuche und Marketingaufwände anfallen. Ende 2013 wurde die GmbH an den *****13***** Konzern verkauft.

Nach der Mitteilung der *****15*****zeitung vom *****16***2013** „*****17*****“, sei die gegenständliche GmbH eine internationale *****18***** mit Fokussierung auf Transport- und Logistikdienste mit *****7*****-Bezug. Das 1995 gegründete Unternehmen habe im Vorjahr mit 20 Beschäftigten rund 14,5 Mio. Euro Umsatz erzielt. Transporte in die *****7*****-Staaten – per Bahn oder Lkw, als Schwergut, See- oder Luftfracht – seien das Spezialgebiet. Zudem sei die *****18***** auf den Verbindungen in den ******Gebiet****** und in den *****Gebiet*2***** gut verankert. Außer der Zentrale in Wien gäbe es Niederlassungen in ****Staat*1**** und ****Staat*2****. Deren bisheriger Alleineigentümer *****3***** *****Nachname***** trete als Geschäftsführer mit der kompletten Mannschaft in die Dienste von *****13*****. Von der Integration der GmbH in den *****13***** Konzern würde der Kunde in Form von eingespielten Transportwegen und einem hervorragenden Know-how über Infrastruktur, Recht und Bürokratie in diesen Regionen profitieren, und eröffne einen besseren Zugang in diese aufstrebenden Märkte im ****Gebiet*2****. *****19***** *electronic document*, abgerufen am 28.11.2022).

Daraus ergibt sich folgendes: Die gegenständliche GmbH hatte in den drei Jahren vor Abschluss des Unterhaltsrentenvertrages am 28. März 2008 vergleichsweise sehr gute Ertragswerte. Auf den Stichtag betrug der gemeine Wert der GmbH-Anteile 89% der kapitalisierten Leibrente, bezieht man die Ertragswerte der Jahre 2006, 2007 und 2008 ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 76,52% des Kapitalwertes der Leibrente und bezieht man die Ertragswerte der Jahre 2007, 2008 und 2009 ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 80,80% des Kapitalwertes der Leibrente. Würde man für die Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile die Erträge der Jahre 2008, 2009 und 2010 einbeziehen, entfernt man sich einerseits von der Prognoseentscheidung zum Stichtag 28. März 2008. Andererseits widerspricht ein Abschlag von 43,67% vom gemeinen Wert, nach dessen Berücksichtigung der gemeine Wert 905.866,95 Euro beträgt und zu einem Unterschreiten des kapitalisierten Wertes der Leibrente um 49,65% führt und nach Ansicht der Bf. eine Leibrentenschenkung darstellen würde, den Aussagen von *****3***** *****Nachname***** in der mündlichen Verhandlung und dem am 28.11.2022 abgerufenen Internetdokument. Die gegenständliche

GmbH musste nach 2007 zwar einiges nachjustieren, und hatte dementsprechende Mehraufwände in einem oder anderem Jahr, doch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Unterhaltsrentenvertrages wurden bereits zukünftige Umsatzsteigerungen kalkuliert und stellt sich die GmbH insgesamt als erfolgreich wirtschaftend dar, weswegen kein Vergleich mit dem dem Erkenntnis VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615 zugrunde liegenden Sachverhalt angestellt werden kann („Mühlenerkenntnis“). Beträgt je nach Einbeziehung des Ertragswertes der Jahre vor und nach dem Vertragszeitpunkt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 89%, 76,52%, 80,80% oder 49,65%, kann zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht auf einen Bereicherungswillen für eine allfällige gemischte Schenkung der Bf. geschlossen werden.

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Mit Unterhaltsrentenvertrag vom 28. März 2008 übergab ***3*** ***Nachname*** seinen gesamten GmbH-Anteil an die Bf., seine Privatstiftung, und erhielt dafür die Auszahlung einer lebenslangen Leibrente. Da damals noch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz im Rechtsbestand war, war zu überprüfen, ob entweder eine gemischte Schenkung vorlag, d.h. zwischen dem gemeinen Wert der GmbH-Anteile und dem kapitalisierten Leibrentenbetrag ein wertmäßiges Missverhältnis bestand, sowie ob eine objektive und subjektive Bereicherung des Alleingeschafters ***3*** ***Nachname*** vorliegt, oder ein entgeltlicher Leibrentenvertrag. Das Finanzamt berechnete den gemeinen Wert der GmbH-Anteile, indem es im Rahmen des Wiener Verfahrens die Ertragswerte vor dem Stichtag 28. März 2008 der Jahre 2005, 2006 und 2007 heranzog, kam zu dem Schluss, dass keine gemischte Schenkung vorliegt und setzte von der kapitalisierten Leibrente die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG fest.

Die Bf. sieht im Unterhaltsrentenvertrag eine gemischte Schenkung, für die Schenkungssteuer vorzuschreiben gewesen wäre. Dabei stützt sie sich ausschließlich auf die objektive Bereicherung und wollte die Einbeziehung der Ertragswerte Jahre 2008, 2009 und 2010 bei der Berechnung des gemeinen Wertes, bzw. einen Abschlag von 43,67% vom gemeinen Wert.

Die gegenständliche GmbH hatte in den drei Jahren (2005, 2006, 2007) vor Abschluss des Unterhaltsrentenvertrages am 28. März 2008 vergleichsweise sehr gute Ertragswerte, die in die Berechnung des gemeinen Wertes einbezogen wurden. Auf den Stichtag betrug der gemeine Wert der GmbH-Anteile 89% der kapitalisierten Leibrente, bezieht man die Ertragswerte der Jahre 2006, 2007 und 2008 ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 76,52% des Kapitalwertes der Leibrente und bezieht man die Ertragswerte der Jahre 2007, 2008 und 2009 ein, beträgt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 80,80% des Kapitalwertes der Leibrente. Würde man dem Vorbringen der Bf. folgen, entfernt man sich einerseits von der Prognoseentscheidung zum Stichtag 28. März 2008. Andererseits widerspricht ein Abschlag von 43,67% vom gemeinen Wert, der zu einem Unterschreiten des kapitalisierten Wertes der Leibrente um 49,65% führt, den Aussagen des Alleingeschafters in der mündlichen

Verhandlung und dem am 28.11.2022 abgerufenen Internetdokument. Die gegenständliche GmbH musste nach 2007 zwar einiges nachjustieren, und hatte dementsprechende Mehraufwände, was sich zweifellos in der Ertragssituation der Jahre 2008, 2009, 2010 usw. widerspiegelt. Doch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Unterhaltsrentenvertrages wurden bereits zukünftige Umsatzsteigerungen kalkuliert und stellte sich die GmbH insgesamt als erfolgreich wirtschaftend dar, weswegen kein Vergleich mit dem dem Erkenntnis VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615 zugrunde liegenden Sachverhalt angestellt werden kann. Beträgt je nach Einbeziehung des Ertragswertes der Jahre vor und nach dem Vertragszeitpunkt der gemeine Wert der GmbH-Anteile 89%, 76,52%, 80,80% oder 49,65%, kann zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht auf einen Bereicherungswillen für eine allfällige gemischte Schenkung der Bf. geschlossen werden. Weder beim Alleingesellschafter, noch bei der Bf. liegt eine auffallende Vermögensmehrung oder Vermögensminderung vor, weswegen für die Beurteilung des Vorganges als Schenkung kein Platz ist, da Leistungen ausgetauscht wurden. (UFS 23.08.2005, RV/3645-W/02; UFS 17.09.2007, RV/3468-W/02).

Bemerkt wird, dass es bei der Leibrentengebühr nicht auf das Motiv ankommt (Unterhaltsrente).

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen. Die Festsetzung der Leibrentengebühr gemäß § 33 TP 17 GebG bleibt aufrecht.

7. Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 27. Dezember 2022