



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY-Privatstiftung, Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 30. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. November 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer wird mit 64.981,35 € festgesetzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

C.X und E.X waren die beiden Stifter der am 30. November 2000 errichteten XY-Privatstiftung. Frau C.X, alleinige Gesellschafterin der Firma XY.Vermögensverwaltungs-GmbH (Stammkapital: 35.000 €) trat mit einer als "Nachstiftung" bezeichneten notariellen Privaturkunde vom 27. Dezember 2000 als Zustiftung, somit ohne Gegenleistung, einen Geschäftsanteil, der einer voll einbezahlten Stammeinlage von 34.300 € (= 98 % des Stammkapitals) an dieser Gesellschaft entsprach, an die XY-Privatstiftung ab, welche die Vertragannahme erklärte.

Als Ergebnis einer Außenprüfung ergab die nach dem Wiener Verfahren 1996 durchgeführte Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH einen gemeinen Wert der gewidmeten Anteile von 60.172.514,54 S (siehe Berechnungsblatt). Bei dieser Ermittlung wurde (soweit streitgegenständlich) unter dem Punkt "Beteiligungsbesitz B: gemeiner Wert" der Wert der Beteiligung an der Fa. T.GmbH mit 41.595.000,00 S und jener an der Firma A.GmbH mit 19.500.000,00 S angesetzt. In der gleichfalls nach dem Wiener Verfahren 1996 vorgenommenen Berechnung des gemeinen Wertes der Fa. T.GmbH war als deren Beteiligungsbesitz der gemeine Wert der Fa A.GmbH mit 5.000.000,00 € enthalten. Den gemeinen Wert der Anteile an der Firma A.GmbH ermittelte der Prüfer hingegen nicht nach dem Wiener Verfahren 1996, sondern leitete diesen aus einem einzelnen Verkauf ab.

Diesbezüglich enthält der Prüfungsbericht folgende Feststellungen:

"A.GmbH

Mittels Abtretungsvertrag vom 15. 12 2000 wurde eine Stammeinlage von ATS 300.000,00 (10%) der A.GmbH durch E.X an die T.GmbH um den Abtretungspreis von ATS 5.000.000 veräußert. Für die Bewertung wurde dieser Kaufpreis als gemeiner Wert angesetzt (Beteiligte sind die XY.Vermögensverwaltungs-GmbH und die T.GmbH). Der Verkauf erfolgte zeitnahe (Nachstiftung 27.12.2000), der vom Veräußerer E.X geforderte Kaufpreis erschien der Käuferin statthaft (gemäß Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 6.10.2005 zur betreffenden Preisbildung), und der Kauf erfolgte durch die Fa. T.GmbH selbst, sodass auch dieser einzelne Verkauf eines Anteiles an Stelle einer regelrechten Bewertung nach dem Wiener Verfahren 1996 heranzuziehen war.

XY.Vermögensverwaltungs-GmbH

Die Bewertung der Fa. A.GmbH erfolgte mit dem anlässlich der Veräußerung von 10 % der Anteile am 15.12.2000 durch Herrn E.X an die Fa. T.GmbH erzielte Kaufpreis.

Der Buchwert der betreffenden Beteiligung in der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH widerspiegelt mit ATS 19.500.000,00 für 39 % eben diesen Kaufpreis; in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 5.10.2005 zur betreffenden Preisbildung wird allerdings zum Ausdruck gebracht, dass eine Unternehmensbewertung nicht zu Grunde gelegen habe- der Veräußerer habe ATS 5.000.000,00 verlangt, und die Käuferin war bereit, diesen Kaufpreis zu bezahlen."

Unter Übernahme des Ergebnisses der Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 28. November 2005 für den Rechtsvorgang "Nachstiftung vom 27. Dezember 2000 mit C.X" gegenüber der XY-Privatstiftung (im Folgenden: Bw) die Schenkungssteuer mit 109.322,69 € fest. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurde das "Betriebsvermögen- Anteil an Kapitalgesellschaft" mit 60.172.512,60 S angesetzt.

Die gegen diesen Schenkungssteuerbescheid erhobene Berufung, der von der Bw. erstellte Berechnungsbögen betr. Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren hinsichtlich der Firmen XY.Vermögensverwaltungs-GmbH, T.GmbH und A.GmbH beige-schlossen waren, bestreitet die Rechtmäßigkeit der Steuerberechnung im Wesentlichen mit der Begründung, der Wert der gewidmeten Kapitalgesellschaft werde durch deren Beteiligungen repräsentiert. In die vom Finanzamt nach dem Wiener Verfahren 1996 vorgenommene Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile an der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH seien unter dem Punkt "Beteiligungsbesitz B. gemeiner

Wert" die Anteile an der T.GmbH mit 41.595.000,00 ATS und jene an der A.GmbH mit 19.500.000,00 ATS einbezogen worden, wobei bei der ebenfalls unter Anwendung des Wiener Verfahrens 1996 erfolgten Bewertung der Anteile der T.GmbH deren Beteiligungsbesitz an der A.GmbH mit 5.000.000,00 ATS angesetzt worden war. Die bei den jeweiligen Berechnungen für die Anteile an der Fa. A.GmbH angesetzten gemeinen Werte, nämlich 5.000.000 ATS bzw. 19.500.000,00 ATS, wurden laut Prüfungsfeststellungen aus einem einzigen Verkauf abgeleitet. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung genüge nach § 13 Abs. 2 zweiter BewG ein einzelner Verkauf nicht für eine Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen. Für die Beurteilung, ob ein Veräußerungsorgan als "Verkäufer" im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG 1955 aufgefasst werden könne, sei maßgeblich, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten- der Schluss gerechtfertigt erscheine, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleichs widerstreitender Interessen mehrerer an Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem "Marktpreis" nahe kommen. Da dies im Gegenstandsfall nicht zutreffe, werde die Bewertung der Anteile an der A.GmbH nach dem Wiener Verfahren 1996 mit 1.969.350 ATS je 100 ATS Nennkapital (siehe beige-schlossenes Berechnungsblatt) beantragt. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der T.GmbH sei somit deren 10 %-Beteiligungsbesitz an der A.GmbH mit 196.350 ATS anzusetzen. Außerdem seien bei der Ertragswertermittlung die im Berechnungsbogen angeführten jährlichen Gewinnanteile an der Gesellschaft Ö unter Position 3 ("Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften") abzuziehen, da es ansonsten zu einer doppelten Berücksichtigung des Gewinnanteiles kommen würde. Weiters seien für das Jahr 1999 beim Ertragwert die Kursverluste von 12.189.030 ATS abzuziehen. Überdies mögen beim Vermögenswert und beim Ertragwert die pauschalen Kürzungen mit 10 % vorgenommen werden. Für die T.GmbH ergebe sich unter Berücksichtigung dieser eingewendeten Änderungen ein gemeiner Wert gesamt von 27.314.708 ATS (siehe beige-schlossenes Berechnungsblatt). Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH sei somit der gemeine Wert deren Beteiligungsbesitzes wie folgt anzusetzen: T.GmbH (100 %) 27.314.708 ATS, A.GmbH (39 %) 768.047 ATS und (unbestritten geblieben) B.GmbH (85%) 352.352 ATS. Der gemeine Wert (inkl. Beteiligungsbesitz) der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH betrage 28.386.123 ATS (siehe beige-schlossenes Berechnungsblatt), davon sei bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage 98 %, somit 27.818.400,54 ATS, als "Erwerb vom 27. Dezember 2000: Betriebsvermögen-Anteil an Kapitalgesellschaft" anzusetzen.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung entsprach das Finanzamt dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Kürzung Ertragwert Kursverluste (allerdings unter gleichzeitiger Korrektur um den in den Folgejahren eingetretenen durchschnittlichen

Kursgewinn) und pauschale Kürzungen Vermögenswert und Ertragswert, nicht aber hinsichtlich der Bewertung der Anteile A.GmbH und des Abzuges des Gewinnanteils an der Ö beim Ertragswert. Den abweisenden Teil der Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt zum einen damit, mittels Abtretungsvertrag vom 15. Dezember 2000 sei eine Stammeinlage von ATS 300.000,00 (10 %) der A.GmbH durch E.X an die T.GmbH um den Abtretungspreis von ATS 5.000.000,00 veräußert worden. Der Verkauf sei zeitnah (Nachstiftung 27. Dezember 2000) erfolgt, der vom Verkäufer E.X geforderte Kaufpreis sei der Käuferin T.GmbH "statthaft" (gemäß Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 6. Okt. 2005 zur betreffenden Preisbildung) erschienen, und der Kauf sei durch die Fa. T.GmbH selbst erfolgt, sodass die Heranziehung dieses einzelnen Verkaufes eines Anteiles an Stelle einer regelrechten Bewertung nach dem Wiener Verfahren 1996 gangbar sein müsse. Zum anderen treffe die Abrechnung der Beteiligungserträge nach Pos. 3 des Ertragswertes bei Beteiligungen an Personengesellschaften nicht zu, da einerseits das Auftreten eines Kaskadeneffektes ausgeschlossen werden könne, und andererseits aber die betreffenden Erträge für die Wertermittlung keinen sonstigen Ansatz erfahren würden, was nicht im Sinne eines möglichst realistischen, wenn auch vereinfachten Schätzungsverfahrens sein könne.

Die Berufungswerberin beantragte daraufhin ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren die Vorlage des Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertableitung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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

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 zu schätzen.

Die Bestimmungen des § 13 Abs. 2 Satz 2 BewG lässt erkennen, dass der Gesetzgeber von einer Berücksichtigung sowohl des Sachwertes des Unternehmens der Gesellschaft als auch seines Ertragswertes ausgegangen ist. Die Schätzung des gemeinen Wertes der Anteile von Kapitalgesellschaften erfolgt nach dem sogenannten Wiener Verfahren 1996, stellt doch dieses eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar,

die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 47 zu § 19 ErbStG und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Im Berufungsfall ist ausschließlich die vom Finanzamt angesetzte Schenkungssteuerbemessungsgrundlage strittig. Außer Streit blieb, dass für die gegenständlich vorzunehmende Wertermittlung des von C.X mit Nachstiftungsurkunde der XY-Privatstiftung (Bw) gewidmeten Geschäftsanteiles, der einer voll einbezahlten Stammeinlage von 34.300 € an der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH entsprach, das Wiener Verfahren 1996 eine taugliche Berechnungsmethode darstellt. Nach Vorliegen der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2007, die einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, besteht letztlich noch Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung/Ableitung des gemeinen Wertes des Beteiligungsbesitzes an der Fa. A.GmbH ausgehend von einem einzigen Verkauf rechtens war oder ob, wie von der Bw. eingewendet, eine Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996 vorzunehmen ist (siehe Berufung Punkte 1, 2 und 3.1). Hinsichtlich der Ertragswertermittlung blieb strittig, ob der jährliche Gewinnanteil an der Personengesellschaft Ö unter Pos. 3 (Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften) tatsächlich wie begehrt abzurechnen ist (siehe Berufung Punkt 3.2).

1. Streitpunkt: Gemeiner Wert der Beteiligung an der Fa. A.GmbH – Ableitung aus einem einzelnen Verkauf oder Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996

An Sachverhalt liegt diesem Berufungspunkt zugrunde, dass mit Abtretungsvertrag vom 15. Dezember 2000 E.X den einer voll einbezahlten Stammeinlage von 300.000 ATS entsprechenden Geschäftsanteil von 10 % an der Fa. A.GmbH um den Abtretungspreis von 5.000.000 ATS an die T.GmbH abgetreten hat. Der den Gegenstand der Nachstiftung bildende Geschäftsanteil an der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH "repräsentiert" u.a. die Beteiligungen an der Fa. A.GmbH und an der Fa. T.GmbH. Bei der nach dem Wiener Verfahren 1996 vorgenommenen Ermittlung des gemeinen Wertes der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH wurde der gemeine Wert deren Beteiligungsbesitzes an der T.GmbH mit 41.595.000 ATS und jener an der A.GmbH mit 19.500.000 ATS (= 39 % Beteiligung, ausgehend vom Abtretungspreis für 10 %) angesetzt. In die Schätzung des gemeinen Wertes der T.GmbH wurde als "Gemeiner Wert Beteiligungsbesitz" deren 10 %- Beteiligung an der Fa. A.GmbH mit dem Abtretungspreis von 5.000.000 ATS einbezogen.

Die Bw. bestreitet die Rechtmäßigkeit dieser vom Finanzamt vorgenommenen Ableitung des gemeinen Wertes der Beteiligung an der Fa. A.GmbH von dem von der T.GmbH laut Abtretungsvertrag für 10 % Geschäftsanteil bezahlten Abtretungspreis von 5.000.000 ATS mit

dem Argument, nach Lehre und Rechtsprechung genüge für die Ableitung des gemeinen Wertes nicht ein einzelner Verkauf, weshalb die Schätzung des gemeinen Wertes der Fa. A.GmbH nach dem Wiener Verfahren 1996 beantragt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (siehe VwGH 15.3.2001, 2000/16/0110 und weitere Hinweise) die Auffassung, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (siehe Wortlaut des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG, 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 Ausgleichs widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen (VwGH 25.6.1997, 95/15/0117). Im Erkenntnis vom 19.6.1989, 88/15/0077 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass von einer Mehrzahl von Verkäufen nur dann gesprochen werden kann, wenn bei mehreren miteinander nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden.

Eine Mehrzahl von Verkäufen ist im Berufungsfall unbestritten nicht gegeben. Es liegt nämlich nur die mittels Abtretungsvertrag vom 15.12.2000 zwischen E.X und der T.GmbH vereinbarte Übergabe eines 10 % Anteiles an der A.GmbH um den Abtretungspreis von 5.000.000 ATS vor. Der gemeine Wert kann daher nach § 13 Abs. 2 zweiter Satz GebG nicht aus "Verkäufen" abgeleitet werden. Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde- unter der Voraussetzung, dass diese Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen sind (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 46 zu § 19 ErbStG)- 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, und damit dem gemeinen Wert dieses Anteils entspricht (siehe nochmals VwGH 15.3.2001, 2000/16/0110).

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung die Bewertung des gemeinen Wertes der A.GmbH mit dem im Abtretungsvertrag vom 15. Dezember 2000 vereinbarten Abtretungspreis von 5.000.000 ATS im Wesentlichen wie folgt begründet:

"Der Buchwert der betreffenden Beteiligung in der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH widerspiegelt mit ATS 19.500.000,00 für 39 % eben diesen Kaufpreis; in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 6.10.2005 zur betreffenden Preisbildung wird zum Ausdruck gebracht, dass eine Unternehmensbewertung nicht zu Grunde gelegen habe- der Veräußerer habe ATS 5.000.000,00 verlangt, und die Käuferin war bereit, diesen Kaufpreis zu bezahlen. Für die Bewertung wurde dieser Kaufpreis als gemeiner Wert angesetzt.

Der Verkauf erfolgte zeitnahe (Nachstiftung 27.12.2000), der vom Veräußerer E.X geforderte Kaufpreis erschien der Käuferin statthaft (gemäß Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 6.10.2005 zur betreffenden Preisbildung), und der Kauf erfolgte durch die Fa. T.GmbH selbst, sodass auch die Heranziehung dieses einen einzelnen Verkaufes eines Anteiles an Stelle einer regelrechten Bewertung nach dem Wiener Verfahren 1996 gangbar sein muss."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt ein einzelner Verkauf nicht für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen. Bei dem Verkauf nur eines Anteiles von einem Erwerber hat laut VwGH- Erkenntnis vom 15.3.2001, 2000/16/0110 die Abgabenbehörde zu einer anderen Methode- nämlich zur Schätzung- zu greifen, wobei aber nach Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes *"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, und damit dem gemeinen Wert dieses Anteiles auch entspricht."* Unter Beachtung der in diesem Beschwerdefall letztlich getroffenen Entscheidung wäre eine Schätzung des gemeinen Wertes in Höhe des einzelnen Verkaufspreises jedenfalls dann nicht ausgeschlossen, wenn dabei unbestritten bleibt, dass es sich bei diesem geschätzten Wert um den Preis handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre und damit dem gemeinen Wert entspricht.

Im vorliegenden Berufungsfall hat die Bw. keineswegs den für die Abtretung von 10 % Geschäftsanteil der Fa. A.GmbH bezahlten Abtretungspreis von 5.000.000 ATS ausdrücklich als dem tatsächlichen Wert der abgetretenen Anteile entsprechend bezeichnet bzw. die vom Finanzamt vorgenommene Wertermittlung unbestritten gelassen. Auf die Frage der Preisbildung konkret angesprochen, hat der steuerliche Vertreter in der Vorhaltbeantwortung ausgeführt, der Veräußerer habe diesen Abtretungspreis verlangt und die Fa. T.GmbH sei bereit gewesen, diesen Kaufpreis zu bezahlen. Eine Unternehmensbewertung habe nicht zu Grunde gelegen. Unter Beachtung der Ausführungen im VwGH- Erkenntnis vom 15.3.2001, 2000/16/0110 könnte "allenfalls" die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung (Schätzung) des gemeinen Wertes der Anteile an der Fa. A.GmbH abstellend auf den Abtretungspreis unter der Prämisse als sachlich geeignet erachtet werden, wenn sich an Umständen des Einzelfalles

in objektivierbarer Weise schlüssig ergibt, dass dieser Kaufpreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen, dieser einzelne Verkaufspreis nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes allgemein bei einer Veräußerung erzielbarer wäre, und damit dem gemeinen Wert dieses Anteiles auch entspricht.

Der bei der Veräußerung eines Anteiles an einer Kapitalgesellschaft tatsächlich erzielte Preis ist nur dann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen, wenn er sich durch den Ausgleich widerstreitender Interessen von Verkäufer und Käufer gebildet hat. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles unter Heranziehung objektiver Maßstäbe zu entscheiden. Ein Verkauf im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ist anzunehmen, wenn bei der Bildung des Kaufpreises alle den Preis bestimmenden marktwirtschaftlichen Faktoren des Angebotes und der Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe berücksichtigt worden sind. Solche objektiven Wertmaßstäbe sind vor allem das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft. Ein Kaufpreis, bei dem diese Gesichtspunkte nicht entscheidend berücksichtigt worden sind, kann daher nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden (VwGH 20.1.1992, 90/15/0110).

Gerade vom Verkauf im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" kann aber beim in Frage stehenden Abtretungspreis nicht unbedenklich ausgegangen werden. Zum einen wird auf die oben dargestellten Modalitäten der Preisbildung verwiesen, die keineswegs auf objektivierten Wertmaßstäben beruhen, lag doch dem Abtretungspreis keine durchgeführte Unternehmensbewertung zugrunde. Zum anderen bestanden zwischen dem Verkäufer einerseits und der kaufenden Kapitalgesellschaft bzw. zu der diese beim Abschluss vertretende Geschäftsführerin andererseits gesellschaftsrechtliche bzw. persönliche Nahebeziehungen, sodass ein Ausgleich widerstreitender Interessen zwischen den Vertragsparteien zumindest in Zweifel gezogen werden kann. Laut Notariatsakt vom 15.12.2000 wurde nämlich bei Abschluss des Abtretungsvertrages die Käuferin T.GmbH von der selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführerin C.X vertreten. Diese ist aber die Ehegattin des Verkäufers E.X. Außerdem war C.X zu diesem Zeitpunkt noch Alleingesellschafterin der von ihr vertretenen Gesellschaft. Weiters war laut Firmenbuch E.X. seit 13.12.1993 bis zum Jänner 2004 einer der selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der T.GmbH. Nach den Gesamtumständen des Einzelfalles kann somit in freier Beweiswürdigung nicht gesichert davon ausgegangen werden, dass der Abtretungspreis von 5.000.000 ATS für einen Geschäftsanteil an 10 % der Fa. A.GmbH ausschließlich nach marktwirtschaftlichen Faktoren des Angebotes und der Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe zustande gekommen ist. Dieser einzelne Verkauf darf somit, hierin abweichend von der Sachverhaltslage im VwGH- Erkenntnis vom 15.3.2001, 2000/16/0110,

auch nicht "allenfalls" im Wege der Schätzung als bei einer Veräußerung erzielbarer und damit gemeiner Wert angesehen werden. Die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung des gemeinen Wertes der Anteile der Fa. A.GmbH ausgehend von einem einzigen Verkaufspreis war daher nicht rechtens. Der Berufung war folglich darin beizutreten, dass die Bewertung (Schätzung) des gemeinen Wertes der Fa. A.GmbH nach dem sogenannten Wiener Verfahren 1996 vorzunehmen ist. Bei Anwendung dieser Schätzungsmethode blieb zwischen dem Finanzamt und der Bw. unbestritten und bildet daher einen unbedenklichen Ansatz, dass der gemeine Wert "bei Verlustaussichten" dieser Gesellschaft je 100 ATS Nennkapital 65 ATS beträgt. Bei einem Stammkapital von 3.000.000 ATS ergibt sich der gemeine Wert gesamt mit 1.950.000 ATS. Unter Entsprechung des Berufungsbegehrens gerichtet auf Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren 1996 war der "gemeine Wert Beteiligungsbesitz" der Fa. A.GmbH bei der Fa. T.GmbH mit 195.000 ATS (10 % Beteiligung) bzw. bei der Fa. XY.Vermögensverwaltungs-GmbH mit 760.500 ATS (39 % Beteiligung) in die jeweilige Schätzung (Berechnung) des gemeinen Wertes (siehe beige geschlossene Berechnungsbögen) einzubeziehen.

2. Streitpunkt: Abzug "Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften" beim Ertragswert

Was diesen Streitpunkt anlangt begehrt die Bw. beim Ertragswert den Abzug der jährlichen Gewinnanteile an der Personengesellschaft Ö mit der Begründung, ansonsten komme es zu einer doppelten Berücksichtigung des Gewinnanteiles. Während beim Vermögenswert unter Pos. 2 "wörtlich" nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften abzuziehen seien, seien beim Ertragswert unter Pos. 3 "Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften" abzuziehen. Daraus ergebe sich, dass ganz allgemein Beteiligungserträge an inländischen Gesellschaften, somit auch an inländischen Personengesellschaften abzuziehen seien. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt die Gründe an, warum beim Ertragswert unter Pos. 3 "Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften" nur die Beteiligungserträge an Kapitalgesellschaften gemeint sein können.

Der Stichhaltigkeit der Argumentation der Bw. ist Folgendes entgegenzuhalten. Da die Bw. selbst die Anwendung des sogenannten Wiener Verfahrens 1996 und damit die Berechnung nach dem BMfF- Erlass vom 13. November 1996, Z 08 1037/1-IV/8/96 begehrt, darf vorerst zum besseren Verständnis auf folgenden Umstand hingewiesen werden. Mit BMfF- Erlass vom 8. Jänner 1997, Bw 555, GZ 02 0256/1-IV/2/97, "Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen (Wiener Verfahren 1996), Verteilung eines Vordruckmusters" wurde den nachgeordneten Dienststellen als "Berechnungshilfe bzw. Beilage zum (Abgaben)Bescheid" das Vordruckmuster "V 96: Wiener Verfahren 1996" zur Verfügung gestellt. Dieser Vordruck hatte aber beim Vermögenswert V unter Punkt 2

folgenden Wortlaut: "Kürzung um Beteiligungen²⁾ und Zurechnung dafür aufgenommenener Schulden". Die Fußnote 2 enthielt den Hinweis, dass Beteiligungen an Personengesellschaften nicht unter Pos. 2 fallen. Demgegenüber enthielt der BMfF- Erlass vom 13. November 1996, Z 08 1037/1-IV/8/96 (AÖFV Nr. 189/1996, 95. Stück) bereits unter Pos. 2, Vermögenswert die augenscheinlich redigierte Fassung "Beteiligungen²⁾ an Kap. Ges.; (Aktien, GmbH- Anteile)", wobei ebenfalls noch der (durch den neuen Wortlaut überflüssig gewordene) Hinweis enthalten war, dass Beteiligungen an Personengesellschaften nicht unter Pos. 2 fallen. Punkt 4.3 des BMfF- Erlasses vom 13. November 1996 schreibt bei Beteiligungsbesitz Folgendes vor:

"1.) Bestehen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften und an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, werden der Vermögenswert V nach Abschnitt 1 und der Ertragswert E nach Abschnitt 2 ermittelt, wobei zur Vermeidung des Kaskadeneffektes weder in V der Wert noch in E die Erträge der Beteiligung enthalten sein dürfen."

Diese Erlassbestimmung lässt somit erkennen, dass im Ertragswert E unter Pos. 3 "Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften" nur die Beteiligungserträge von Kapitalgesellschaften gemeint sein können, denn nur die Beteiligungen an (inländischen und ausländischen) Kapitalgesellschaften werden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes als "Beteiligungsbesitz" gesondert in die Schätzung einbezogen, weshalb zwecks Vermeidung des Kaskadeneffektes deren Abzug beim Vermögenswert und Ertragswert geboten ist. Entgegen der Berufungsargumentation sind daher die Beteiligungserträge aus einer Personengesellschaft nicht beim Ertragswert E unter Pos. 3 abzuziehen, liegt doch diesbezüglich keine doppelte Berücksichtigung des Gewinnanteiles vor. Soweit die Bw. ihre Rechtsmeinung letztlich als *argumentum e contrario* mit dem Wortlaut der Pos. 2 des Vermögenswertes im Gegensatz zu jenem der Pos. 3 beim Ertragswert begründet, dann wird zum einen nochmals auf die mit der Erstellung des BMfF- Erlasses einhergehenden Redaktionsversehen verwiesen. Zum anderen wurde nunmehr durch BMfF- Erlass vom 23.2.2007, GZ 010202/0005-IV/5/2007, Bundessteuertagung 2005 Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung, Protokoll 2005 (siehe [http:// www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at), Tools: FINDOK, freie Suche, Suchwort: Bundessteuertagung 2005 Gebühren und Verkehrsteuern) ausdrücklich klargestellt und damit die Wortfolge "Beteiligungserträge aus inländischen Gesellschaften" dahingehend authentisch interpretiert, dass beim Ertragswert die Beteiligungserträge von inländischen Personengesellschaften nicht abgerechnet werden dürfen. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren wurde daher vom Finanzamt zu Recht nicht entsprochen.

Zusammenfassend ergibt sich daher unter Übernahme des unbestritten gebliebenen Teiles der Berufungsvorentscheidung als integrierender Bestandteil dieser Berufungsentscheidung, dass der Berufung darin zu folgen war, dass der gemeine Wert des Beteiligungsbesitzes betr. die Fa. A.GmbH nicht ausgehend vom einzigen Verkauf (Abtretungspreis) mit 5.000.000 ATS (10 %)

bzw. 19.500.000 ATS (39%) geschätzt werden durfte, sondern wie sich aus der Berechnung (Schätzung) nach dem Wiener Verfahren ergab mit 65 ATS je 100 ATS Stammkapital.

Hingegen kam dem weiteren Berufungsbegehren, die jährlichen Beteiligungserträge an der Personengesellschaft Ö beim Ertragswert unter Pos. 3 abzuziehen, keine Berechtigung zu.

Unter Verweis auf die beigegebenen Berechnungsblätter ergibt sich ein gemeiner Wert gesamt der XY.Vermögensverwaltungs-GmbH von 36.496.444 ATS. Durch die gegenständliche Nachstiftung wurde der XY-Privatstiftung ein Geschäftsanteil von 98 % an dieser Gesellschaft, somit 35.766.515 ATS, gewidmet.

Zusammenfassend war somit der Berufung wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben und die Schenkungssteuer mit 64.981,35 € festzusetzen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer stellt sich folgendermaßen dar:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Gesamterwerb:

Erwerb vom 27. Dezember 2000 (Nachstiftung)- Anteil an Kapitalgesellschaft	35.766.515,00 S
Erwerb vom 30. November 2000- Geld	1.000.000,00 S
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 1.500,00 S
steuerpflichtiger Gesamterwerb (entspricht 2.671.817,84 €)	36.765.015,00 S

Früherer Erwerb:

Geld	1.000.000,00 S
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-1.500,00 S
steuerpflichtiger früherer Erwerb (entspricht 72.563,82 €)	998.500,00 S

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer

Steuer für den Gesamterwerb:

gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 2,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Gesamterwerb in Höhe von 36.765.015,00 S	919.125,37 S
--	--------------

Anrechenbare Steuer für den früheren Erwerb:

gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 2,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Gesamterwerb in Höhe von 998.500,00 S	- 24.962,50 S
---	---------------

Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	894.162,87 S 64.981,35 €
--	---

Beilagen: 3 Berechnungsbögen (Wiener Verfahren 1996)

Innsbruck, am 7. Oktober 2009