

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Ch.B., Adresse, vertreten durch Steuerberatungskanzlei.X, vom 17. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. April 2001 be treffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 5.464 € wird die Schenkungssteuer (Steuerklasse V, 14 %) mit 764,96 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

K.B. und Ch.B. trafen in einem notariellen Abtretungsvertrag folgende auszugsweise wiedergegebene Vereinbarungen:

"I.

Frau K.B. ist Gesellschafterin der im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Innsbruck unter FN Zahl eingetragenen "R.B.GmbH." mit dem Sitz in M., mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von S 250.000/ Schilling Zweihundertfünfzigtausend.

II.

Frau K.B. tritt hiemit ihren Geschäftsanteil an der R.B.GmbH an Frau Ch.B. ab und diese erwirbt und übernimmt diesen Geschäftsanteil in ihr Eigentum. Gegenleistungen werden für diese Abtretung nicht verlangt, sodass Frau Ch.B. den Geschäftsanteil von Frau K.B. geschenkt erhält."

Das Finanzamt berechnete aus dem Mittel von Vermögenswert zum 1.1.1996 und dem Ertragswert (gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag ausgehend von den berichtigten Gewinnen der 1994,1995 und 1996) den gemeinen Wert zum 1. Jänner 1996 für je 100 S des Nennkapitals mit 108,32. Mit dem gegenständlichen Bescheid wurde gegenüber Ch.B. (im Folgenden: Bw) für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 269.300 S (= Wert des Anteiles an der

Kapitalgesellschaft 270.800 S abzüglich Freibetrag gemäß §14 Abs. 1 ErbStG von 1.500 S) gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V, 18 %) die Schenkungssteuer mit 48.474 S festgesetzt.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung bekämpft die Berechnung des Vermögenswertes und des Ertragswertes. Beziiglich des Vermögenswertes wurde eingewendet, die Bilanzsumme sei aufgrund eines fälschlicherweise nicht (negativ) auf der Passivseite, sondern (positiv) auf der Aktivseite ausgewiesenen Verlustvortrages unrichtig angesetzt worden. Der Berechnung des Ertragswertes würden die berichtigten Gewinne der Jahre 1994 bis 1996 zugrunde liegen. Nachdem die Abtretung der GmbH-Anteile aber im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss der GmbH mit der C.B.KG erfolgt sei, wäre zum Schenkungszeitpunkt bereits abzusehen gewesen, dass die Erträge in der Zukunft nicht mehr so hoch sein würden, da die GmbH ja nicht mehr operativ tätig sein würde, sondern nur mehr die Geschäftsführung und die Haftung übernehmen würde. Aus diesem Grund werde gemäß Punkt 4.8 (Gemeiner Wert bei Besonderheiten in Einzelfällen) der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen (Wiener Verfahren 1996) der Antrag gestellt nicht die Jahre 1994 bis 1996 der Berechnung der Ertragslage zugrunde zu legen, sondern die Jahre 1996 bis 1998. Nach der Berechnung der Bw. betrage der gemeine Wert pro 100,- Nominale 28,56, wodurch sich ein gemeiner Wert der geschenkten GmbH- Anteile von 71.400 S ergebe.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, womit den gegen die Berechnung des Vermögenswertes vorgebrachten Argumenten gefolgt, hinsichtlich der Ermittlung des Ertragswertes jedoch dem Berufungsvorbringen nicht entsprochen wurde. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens seien die zukünftigen Ertragsaussichten aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahreserträge (Erträge der drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt) zu ermitteln. Gem. Punkt 4.8. sei der gemeine Wert bei Besonderheiten in Einzelfällen unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen zu ermitteln, daher sei die beantragte Berechnung unter Heranziehung der Erträge der Wirtschaftsjahre 1996 bis 1998 schon allein aus diesem Grunde nicht möglich. Dem Einwand, dass die zukünftigen Erträge nicht mehr so hoch seien und aus diesem Grund ein besonderer Abschlag gem. Pkt. 4.8 zu berücksichtigen wäre, könne nicht gefolgt werden, da laut den Bilanzen der Folgejahre die Gewinne nur durch das zusätzliche Anfallen von Lohnkosten geschmälert würden, die Erlöse aber gleich geblieben seien. Dies stelle keinen ausreichenden Grund dar, um einen Abschlag vom gemeinen Wert vorzunehmen.

Die Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eingehend auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch vorgebracht, dass diese Schätzung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen zu einem möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnis führen solle. Das setzte voraus, dass bei der Schätzung alle Faktoren Berücksichtigung finden, die auch im Wirtschaftsleben für die Bildung des Veräußerungspreises (von dem der gemeine Wert gemäß § 19 Abs. 2 BewG bestimmt werde) von Bedeutung seien. In der Berufung wäre auf jene Besonderheiten im konkreten Fall hingewiesen worden,

die einen Abschlag nach Punkt 4.8 der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes (Wiener Verfahren 1996) rechtfertigen würden. Nachdem nämlich die Abtretung der GmbH- Anteile im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss der GmbH mit der C.B.KG erfolgt sei, wäre zum Schenkungszeitpunkt bereits abzusehen gewesen, dass die Erträge in der Zukunft nicht mehr so hoch sein würden, da die GmbH ja nicht mehr operativ tätig sein würde, sondern nur mehr die Geschäftsführung und die Haftung übernehmen würde und es so tatsächlich ausgeschlossen sei, dass die Gewinne jemals wieder die Höhe erreichen können, wie sie in den Vorjahren angefallen sind. Die diesbezügliche Begründung der Berufungsvorentscheidung, in den Folgejahren seien die Gewinne nur durch das zusätzliche Anfallen von Lohnkosten geschränkt worden, die Erlöse seien aber gleich geblieben, erscheine deshalb nicht nachvollziehbar, denn bei der Berechnung des Ertragswertes gehe es nicht um die Erlöse, sondern um die Erträge. Es habe den Anschein, als ob das Finanzamt die Berechnung des Ertragswertes nicht verstanden habe. Da bereits zum Bewertungstichtag festgestanden habe, dass bei der nunmehr bloß die Funktion einer Komplementär- GmbH ausübenden Gesellschaft die Gewinne in Zukunft nicht weiter so hoch bleiben würden wie in der Vergangenheit, rechtfertige diese Besonderheit einen solchen Abschlag. Um das vom VwGH angesprochene Ziel eines möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnisses zu erreichen, wäre im konkreten Fall die Heranziehung der nächsten Jahre erforderlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 18 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 erfolgt die Bewertung des erworbenen Vermögens grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Nach dem gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anzuwendenden § 13 Abs. 2 BewG sind unter anderem Anteile an GmbH mit dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG anzusetzen. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Das Finanzamt nahm diese Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996 (abgedruckt bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG, Rz 47) vor. Die Bw. erhebt gegen die grundsätzliche Anwendung dieser Methode keinen Einwand. Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bietet das Wiener Verfahren 1996 eine geeignete Schätzungsmethode für jene Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG vorzunehmen ist. Das Wiener Verfahren sieht 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.

Nach Vorliegen der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung, die hinsichtlich ihres stattgebenden Teiles einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, ist zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens allein noch strittig, ob wegen Besonderheiten im Einzelfall ein Abschlag vom gemeinen Wert vorzunehmen ist. Eingewendet wird, dass zum Bewertungsstichtag als Folge des Zusammenschlusses der GmbH mit der C.B.KG die GmbH nicht mehr operativ tätig sei, sondern nur mehr die Geschäftsführung und die Haftung übernommen habe, weshalb bereits zum Bewertungsstichtag abzusehen war, dass die Gewinne der Gesellschaft in Zukunft nicht mehr die Höhe erreichen können, wie sie in den Vorjahren angefallen sind. Dies bilde eine Besonderheit, die einen Abschlag vom Ertragswert (gemeint wohl ein Abschlag vom gemeinen Wert) rechtfertige.

Nach dem Wiener Verfahren 1996 sind die Ertragsaussichten, wie auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen. Als Ausgangspunkt werden in der Regel die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei dieser im Gesetz zwingend angeordneten Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind dabei (nur) dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 48a zu § 19 ErbStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Im Erkenntnis vom 27. August 1990, Zl. 89/15/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus ausdrücklich 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 ist. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat (VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615).

Die Berufungswerberin wendet im Wesentlichen ein, zum Schenkungszeitpunkt war bereits die als Folge des Zusammenschlusses der GmbH mit der KG einhergehende Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung konkret erkennbar, was einen Abschlag vom gemeinen Wert rechtfertigt. Aus der Aktenlage ergibt sich diesbezüglich, dass mit Zusammenschlussvertrag vom 17. September 1996 die unter FN Zahl eingetragene GmbH mit der Firma C.B.KG zu einer GmbH & CoKG zusammengeschlossen worden war, wobei die GmbH die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der KG wurde. Die GmbH war am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt. Sie erhielt als Vorwegvergütung jene Unkosten ersetzt, welche ihr durch die Ausübung der Geschäftsführung entstanden sind, weiters eine Vergütung von 80.000 S für die Übernahme der persönlichen Haftung und deren Verrechnungskonto wurde angemessen verzinst. Zum Schenkungszeitpunkt (23. September 1996) war daher die GmbH bereits mit der KG zu der GmbH& CoKG zusammengeschlossen, wobei der

Zusammenschluss laut Punkt III des Zusammenschlussvertrages mit 1. Jänner 1996 wirksam geworden war. Daraus folgt aber, dass die als Folge des Zusammenschlusses mit der KG einhergehende wirtschaftliche Entwicklung der GmbH, die ab da nicht mehr operativ tätig war, zum Ermittlungszeitpunkt eindeutig vorhersehbar und prognostizierbar war. In diesem Zusammenhang wird noch festgehalten, dass das in die Ertragswertermittlung einbezogene Jahr 1996 bereits die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH nach dem Zusammenschluss erkennen ließ. Wenn aber das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Jahres 1996 (43.308 S) nicht einmal die Hälfte der jeweiligen Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Vorjahre (1994: 128.773 S, 1995: 127.828 S) erreichte, dann trifft die vom Finanzamt zur Ablehnung des begehrten Abschlages getroffene lapidare Begründung "Da laut Bilanzen der Folgejahre die Gewinne nur durch das zusätzliche Anfallen von Lohnkosten geschränkt wurden, die Erlöse aber gleich geblieben sind, stellt dies keinen ausreichenden Grund dar, weshalb ein Abschlag vom Gemeinen Wert vorzunehmen wäre" im Tatsächlichen nicht zu, denn die bei der Ertragswertermittlung herangezogene maßgebliche Ausgangsgröße (Ergebnis des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs) des Jahres 1996 wich signifikant von jenen der Vorjahre ab, was deutlich aufzeigte, dass die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH nach dem Zusammenschluss sich von der Ertragssituation der Vorjahre, als die GmbH selbst noch operativ tätig war, frappant unterschied. Dass aber das Jahr 1996 kein einmaliger "Ausreißer" nach unten war, zeigten die im Akt aufgelisteten Gewinne der Jahre 1994 bis 2000, aus denen hervorgeht, dass die Gewinne der Jahre ab 1997 nur mehr um die 60.000 S lagen, die Gewinne der Jahre 1994 aber 122.240 S und 1995 142.828 S betragen. Diese zum Ermittlungszeitpunkt als Folge des vorher bereits erfolgten Zusammenschlusses zu einer GmbH & CoKG feststehende und erkennbare Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH rechtfertigte somit entgegen der Meinung des Finanzamtes durchaus einen Abschlag vom gemeinen Wert im Sinne des Punktes 4.8 des Wiener Verfahrens 1996. Dem auf Berücksichtigung eines solchen Abschlages gerichteten Berufungsbegehrens kam somit Berechtigung zu.

Bei der Quantifizierung dieses Abschlages vertritt die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Auffassung, dass im Streitfall sich die Höhe des Abschlages sachgerecht aus einer Gegenüberstellung der Berechnungsergebnisse ableiten lässt. Zuerst sind bei Ermittlung des durchschnittlichen Ertragswertes (der Berechnung des Finanzamtes folgend) die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt, somit die Jahre 1994-1996 (das Jahr 1996 ließ bereits die Tendenz erkennen) in die Berechnung des gemeinen Wertes einzubeziehen. Berücksicht man weiters, dass im Gegenstandsfall für die vorzunehmende Schätzung der künftigen Ertragsaussichten die Jahre 1997-1999 viel aussagekräftiger und damit geeigneter sind als die Jahre vor der Zusammenschluss zu einer GmbH & CoKG, dann zeigt die Gegenüberstellung der gemeinen Werte, in welchem Ausmaß die zum Ermittlungszeitpunkt schon erkennbare Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung durch einen Abschlag entsprechend zu berücksichtigen ist. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wurde der gemeine Wert mit 77,63 S je 100 S Stammkapital ermittelt. Beziehe man hingegen bei der Berechnung des Durchschnittsertrages die Jahre 1997-1999 ein, dann würde dies einen gemeinen Wert von 30,68 S

je 100 S Stammkapital ergeben. Um der zum Ermittlungszeitpunkt erkennbaren Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH durch einen Abschlag ausreichend Rechnung zu tragen, war daher ein Abschlag von 60,48 % vom gemeinen Wert gerechtfertigt.

Der Berufung war unter Berücksichtigung dieses Abschlages teilweise statzugeben. Der gemeinen Werte der geschenkten GmbH- Anteile, die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Schenkungssteuer ergaben sich wie folgt:

Gemeiner Wert lt. BVE	77,63 S je 100 S Stammkapital
abzüglich Abschlag von 60,48 %	46,95 S
Gemeiner Wert lt. Berufungsentscheidung	30,68 S je 100 S Stammkapital

Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

Anteil an Kapitalgesellschaft (250.000 S x 30,68 S je 100 S Stammkapital)	76.700 S	5.574,01 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 1.500 S	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb		5.464,01 €

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V) 14 % vom steuerpflichtigen Erwerb von 5.464 € ergibt eine festgesetzte Schenkungssteuer von **764,96 €**

Innsbruck, am 28. September 2005