



GZ. RV/0118-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Plan Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Schenkungssteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 9. Februar 1996 schlossen Dipl. Ing. AG als Geschenkgeber und Ing. MG (= Bw) als Geschenknehmer einen Schenkungsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

Erstens: *Dipl. Ing. AG schenkt hiemit seinem Sohn (dem Bw) einen Bargelddbetrag in der Höhe von 2,250.000,00 S mit der ausdrücklichen Zweckwidmung und Auflage, diesen Betrag*

ausschließlich zum Erwerb von Geschäftsanteilen an der Fa. „K GmbH“ mit Sitz in P (FN X LG S) zu verwenden, welche einer Stammeinlage von 500.000,00 S entsprechen. Als Bemessungsgrundlage für diese Schenkung der Anteile ist deren gemeiner Wert heranzuziehen.

(...)

Drittens: *Der Geschenknnehmer nimmt diese Schenkung hiemit ausdrücklich an und bestätigt durch Unterfertigung den Empfang des Schenkungsbetrages.*

(...)

Sechstens: *Ing. MG erklärt, in den letzten zehn Jahren als Vorschenkung 1989 einen Betrag von 500.000,00 S an schenkungssteuerpflichtigen Zuwendungen von seinem Vater Dipl. Ing. AG erhalten zu haben.*

Mit Bescheid vom 29. Mai 1996 schrieb das Finanzamt dem Bw, ausgehend von der Schenkung eines Bargeldbetrages von 2,250.000,00 S und unter Einbeziehung einer Vorschenkung von 500.000,00 S, Schenkungssteuer in Höhe von 201.150,00 S vor. Zur Begründung führte es aus, dass der Geldbetrag dem gemeinen Wert gleich zu setzen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die steuerliche Vertreterin des Bw im Wesentlichen gegen den Ansatz eines Betrages von 2,250.000,00 S. Vielmehr sei für die gegenständliche Schenkung infolge der ausdrücklichen Zweckwidmung der nach dem Wiener Verfahren ermittelte Wert der Anteile an der K GmbH zu Grunde zu legen, da für diese Anteile im Schenkungszeitpunkt kein Kurswert vorgelegen sei, und die Schenkungssteuer danach zu bemessen. Aus der Bescheidbegründung sei abzuleiten, dass das Finanzamt konform mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 24.5.1991, 86/16/0068) gehe, wonach der durch die Zweckwidmung dokumentierte Parteiwille maßgeblich sei und demnach von einer Schenkung von GmbH-Anteilen ausgegangen sei. Die Gleichsetzung des gewidmeten Geldbetrages mit dem gemeinen Wert der Anteile stelle jedoch eine rechtswidrige Auslegung des § 13 BewG dar. Nach Abs. 2 leg. cit. sei für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit diese im Inland keinen Kurswert hätten, der gemeine Wert nach § 10 BewG maßgebend. Lasse sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so sei er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Daraus sei abzuleiten, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen nicht genüge (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 13 Abs. 2, Seite 88 ff und das dort zitierte VwGH-Erkenntnis vom 6.3.1978, 1172/77 oder

Rössler/Troll/Langner, Kommentar zum Bewertungs- und Vermögensteuergesetz, 12. Aufl., § 11 Abs. 2 dBewG Tz. 6 und die dort zitierte BFH-Judikatur). Nach der Definition des § 10 Abs. 2 BewG sei der gemeine Wert weiters durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen sei, wobei alle Umstände, die den Preis beeinflussten, zu berücksichtigen seien. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen. Aus den o.a. Kommentarstellen gehe weiters hervor, dass die für GmbH-Anteile gezahlten Preise regelmäßig dann nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden könnten, wenn sie ohne Rücksicht auf das Vermögen und vor allem auf die Ertragsaussichten der Gesellschaft bemessen würden, also dem inneren Wert der Anteile nicht entsprächen. Die im Kaufzeitpunkt vorgelegenen schlechten Ergebnisse der K GmbH hätten aus rein betriebswirtschaftlicher Sicht einen Unternehmenswert bzw. einen Wert der Anteile, welcher alleine aus den Ertragsaussichten abzuleiten sei, von Null ergeben. Der Erwerb der Anteile sei ohne vorherige Unternehmenswertermittlungen und Rücksprache mit den Beratern durchgeführt worden, wodurch es nach Dafürhalten der steuerlichen Vertreterin zur Zahlung eines im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wesentlich überhöhten Kaufpreises gekommen sei, der sehr stark von persönlichen Erwägungen des Geschenknehmers geprägt gewesen sei. Da einerseits nur ein Verkauf stattgefunden habe und somit das Tatbestandsmerkmal der „Ableitung aus Verkäufen“ nicht gegeben sei, und andererseits ein Kaufpreis bezahlt worden sei, der, wie dargestellt, dem inneren Wert der erworbenen Anteile unter Beachtung der Substanz und der Ertragsaussichten nicht entspreche und daher als Preis angesehen werden müsse, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht zu erzielen gewesen wäre, sei nach § 13 Abs. 2 letzter Halbsatz BewG der gemeine Wert der zugewendeten Anteile unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Über Ersuchen des Finanzamtes übermittelte die steuerliche Vertreterin die Berechnung des gemeinen Wertes der K GmbH zum Zeitpunkt der Zuwendung. Sie ging dabei von einem gemeinen Wert von 35,00 S je 100,00 S Stammkapital aus.

Aus dem Schenkungssteuerakt ist ersichtlich, dass Dr. VZ und Ing. JP, welche mit jeweils einem zur Gänze einbezahlten Stammkapital von 250.000,00 S Gesellschafter der K GmbH waren, mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995 nachfolgende Geschäftsanteile abgetreten haben: Dr. VZ trat seinen Geschäftsanteil zur Gänze an den Bw ab, Ing. JP trat von seinem Geschäftsanteil einen Teil, der einem voll einbezahlten Stammkapital von 245.000,00 S

entsprach, an den Bw ab. Den restlichen Teil, der einem voll einbezahlten Stammkapital von 5.000,00 S entsprach, trat Ing. JP an die Ehegattin des Bw ab.

Laut Punkt II. des Abtretungsvertrages betrug der Abtretungspreis für den Bw 2,227.500,00 S und für BG 22.500,00 S, insgesamt somit 2,250.000,00 S. Dieser Betrag war bei Unterfertigung des Abtretungsvertrages an den Vertragserrichter und Treuhänder zu bezahlen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 1997 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995 habe der Bw Anteile im Ausmaß von 295.000,00 S an der K GmbH erworben. Der Abtretungspreis in Höhe von 2,227.500,00 S sei gemäß Punkt II. bei Unterfertigung des Abtretungsvertrages zu bezahlen gewesen. Als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten sei der 12. Juli 1995 vereinbart worden. Mit Schenkungsvertrag vom 9. Februar 1996 habe Dipl. Ing. AG dem Bw Bargeld in Höhe von 2,250.000,00 S zum Erwerb der Geschäftsanteile an der K GmbH geschenkt. Bei einer Schenkung von Geld zum Erwerb einer Sache sei für die Frage des Schenkungsgegenstandes entscheidend, ob nach dem Parteiwillen der Geldbetrag oder mittelbar die Sache, die mit dem Geldbetrag erworben werden solle, Gegenstand der Schenkung sein solle. Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 23.9.1985, 85/15/0171, vertrat das Finanzamt dazu die Ansicht, dass eine Sache, die sich bereits im Besitz des Zuwendungsempfängers befinde, nicht mehr Gegenstand einer (mittelbaren) Schenkung sein könne.

Mit Eingabe vom 24. Februar 1997 beantragte der Bw die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass die Ausführungen des Finanzamtes nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Wie aus dem beiliegenden Zahlungsbeleg zu entnehmen sei, sei die Zuwendung in Höhe von 2,250.000,00 S von Dipl. Ing. AG an den Bw bereits am 13. Juli 1995 erfolgt. Auf diesem Zahlungsbeleg sei als Zahlungsgrund „Abtretungsvertrag“ angeführt. Es handle sich hierbei um den Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995, womit ein unmittelbarer Konnex zwischen der Überweisung des Geldbetrages und dem Anteilserwerb hergestellt werden könne. Der Schenkungsvertrag vom 9. Dezember 1996 (gemeint wohl: 9. Februar 1996) stelle lediglich die notarielle Beurkundung der bereits am 12. bzw. 13. Juli 1995 erfolgten Schenkung des Dipl. Ing. AG an den Bw dar. Sowohl dem Schenkungsvertrag als auch dem Zahlungsbeleg sei die ausdrückliche Zweckwidmung und Auflage zu entnehmen, dass der Betrag ausschließlich zum Erwerb von Geschäftsanteilen an der K GmbH zu verwenden sei. Als Bemessungsgrundlage für diese Schenkung sei somit infolge der Zweckwidmung des

zugewendeten Betrages der gemeine Wert der Anteile heranzuziehen, da diese Anteile im Schenkungszeitpunkt keinen Kurswert gehabt hätten. Im Übrigen werde auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

Dem Vorlageantrag ist eine schwer leserliche Kopie eines Überweisungsbeleges beigelegt. Als Auftraggeber ist jedoch Dipl. Ing. AG erkennbar, als Verwendungszweck ist „Abtretungspreis Ing. MG 2,227.500,00 S und BG 22.500,00 S“ angeführt. Ebenfalls leserlich ist, dass es sich um die Überweisung eines Betrages von 2,250.000,00 S am 13. Juni 1995 handelte.

Mit Vorhalt vom 25. Juni 2004 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachfolgenden Punkten Stellung zu nehmen:

Ihre steuerliche Vertreterin brachte in der Berufung gegen den o.a. Bescheid vor, dass als Bemessungsgrundlage für die mit Schenkungsvertrag vom 9.2.1996 erfolgte Schenkung der gemeine Wert der erworbenen Geschäftsanteile an der Fa. K GmbH anzusetzen sei. Da dieser gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableitbar sei, sei er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Die Zahlung eines nach Ansicht der steuerlichen Vertretung wesentlich überhöhten Kaufpreises sei überdies sehr stark von persönlichen Erwägungen geprägt gewesen.

Im weiteren Verfahren schätzte Ihre steuerliche Vertreterin den nach dem Wiener Verfahren ermittelten gemeinen Wert mit 35,00 S je 100,00 S des Stammkapitals.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG).

Sie werden daher gebeten, die in der Berufung vorgebrachten "sehr starken persönlichen Erwägungen" zu erläutern und darzulegen, inwieweit diese die Kaufpreisanscheidung beeinflusst haben bzw. welche Überlegungen entscheidend dafür waren, für den Erwerb eines Stammkapitals in Höhe von 495.000,00 S einen Preis von 2,227.500,00 S zu bezahlen, obwohl in der Berufung dargelegt wurde, dass die Ergebnisse der K GmbH zu diesem Zeitpunkt sehr schlecht gewesen seien.

Ermittlungen des Finanzamtes haben zudem ergeben, dass nicht nur dieser Verkauf, sondern mehrere Verkäufe erfolgt sind. Diesen Erhebungen zufolge erwarben Dr. OT am 7. März 1994 und Ing. JP am 18. März 1994 jeweils Anteile am Stammkapital von 250.000,00 S zu einem Kaufpreis von je 1,5 Mio. S. Am 5. April 1994 erwarb Dr. VZ von Dr. OT Anteile im Ausmaß

von 83.000,00 S und von Ing. JP Anteile im Ausmaß von 84.000,00 S um den Preis von jeweils 1,00 S. Am 21. November 1994 erwarben Dr. VZ und Ing. JP schließlich von Dr. OT Geschäftsanteile von 83.000,00 S bzw. 84.000,00 S um einen Preis zu je 450.000,00 S.

Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde den gemeinen Wert zwingend aus Verkäufen abzuleiten; für eine Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft bleibt diesfalls kein Raum.

Sollten die angeführten Verkäufe und die dabei erzielten Kaufpreise durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst worden oder diese nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen sein und die Kaufpreise daher dem "Marktpreis" bzw. dem tatsächlichen Wert nicht entsprochen haben, wären die Gründe hierfür darzulegen und glaubhaft zu machen.

Sollte es zwischen den dargestellten Verkäufen im Jahr 1994 und Ihrem Anteilserwerb im Juli 1995 zu gravierenden wirtschaftlichen Veränderungen des Unternehmens gekommen sein und sich dadurch die den Kaufpreis bestimmenden Verhältnisse geändert haben, wären diese Umstände zu beschreiben und durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Auf Grund der derzeitigen Aktenlage ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde der (gemeine) Wert der von Ihnen erworbenen Geschäftsanteile aus den im Jahr 1994 erfolgten Verkäufen, bei welchen durchschnittlich der fünf- bis sechsfache Betrag des Nennwertes erzielt worden ist, ableitbar.

Dazu teilte die steuerliche Vertreterin des Bw mit, dass der gemeine Wert gemäß § 13 BewG nur dann aus tatsächlich erfolgten Verkäufen abzuleiten sei, wenn sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden seien. Nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt seien jedoch Preise, wenn sie ohne Rücksicht auf das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft bemessen würden, also dem inneren Wert der Anteile nicht entsprächen. Dies habe der BFH in seinem Urteil vom 14. 2. 1969, III 88/65, BStBl II, S 395 ff (mit Verweis auf sein eigenes Urteil vom 25. 6. 1965, III 384/60) ausdrücklich fest gehalten (vgl. auch Rössler u.a., § 11 dBewG, Rz 6). In der österreichischen Literatur verweise Twaroch u. a. (§ 13 BewG, S 88a) auf diese Aussage. Im Folgenden werde dargelegt, dass weder bei den Verkäufen 1994 noch beim gegenständlichen Verkauf 1995 auf die tatsächlichen Vermögens- und Ertragsverhältnisse Bedacht genommen worden sei. Im Jahr 1994 könne der Steuerpflichtige zwar nur Mutmaßungen anstellen, doch sei alleine aus der Entwicklung der Kaufpreise von März, April und November 1994 – nämlich bezogen auf 100 % - von 3,1 Mio S und dann 2,7 Mio S ebenfalls der Schluss nahe liegend, dass die Kaufpreise nicht im gewöhnlichen

Geschäftsverkehr zu Stande gekommen seien, da die Ertragsaussichten nicht mit berücksichtigt worden seien. Die Gesellschafter hätten in Kauf genommen, dass sie die laufenden Verluste immer wieder durch Zuschüsse abdecken würden (Zuschüsse in Höhe des Jahresverlustes 1991 bis 1994). Beim Erwerb der Geschäftsanteile durch den Bw im Juni 1995 sei wieder auf die Ertragsaussichten keine Rücksicht genommen worden, was sich eindeutig aus der Ertragslage vor und nach dem Erwerbszeitpunkt ergebe. Der Kaufpreis sei lediglich auf Grundlage des Liegenschaftsbuchwertes abzüglich der bestehenden Gesellschaftsverbindlichkeiten festgelegt worden. Die Bilanz zum 31.12.1995 zeige ein Eigenkapital von 876.000,00 S, das sich vermögensseitig aus dem seit dem Fertigstellungsjahr 1992 lediglich mit 2 % abgeschriebenen Gebäude (Gebäudeanteil von ursprünglich 4,9 Mio S; Grundanteil von 1,3 Mio S) und durch Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten von 6,5 Mio S ergebe. Auch die Vermögenslage der Gesellschaft sei bei der Preisfindung nicht entsprechend berücksichtigt worden. Das Gebäude sei nach Auskunft des damals die Gesellschaft betreuenden Steuerberaters viel zu teuer und aufwändig mit Schwimmbad, Sauna und äußerst großzügigem Aufenthaltsraum für den konkreten Standort P errichtet worden, wo entsprechend hohe, Kosten deckende Mieten nicht erzielbar gewesen seien. Das erste volle Betriebsjahr sei 1993 gewesen; insgesamt seien folgende Verluste erzielt worden:

Jahr	EGT	
1991	-364	Anlaufverluste
1992	-1.336	Anlaufverluste
1993	-1.021	
1994	-1.120	
1995	-1.601	

Diese Ertragssituation habe sich nach dem Erwerbszeitpunkt zwar zum Besseren geändert, dennoch seien weiterhin nur Verluste erzielt worden. Die maßgebliche Größe für einen Erfolg sei die Auslastung. Die tatsächliche Auslastung haben lediglich 18 % gegenüber den ursprünglich geplanten 45 % betragen, die realistischerweise angesichts der Verhältnisse in der betreffenden Region und der speziellen Lage der Pension nicht erreichbar gewesen seien. Die Pension liege in P, einer Ortschaft abseits der zentralen Orte Z und K, die erst dann von den Gästen nachgefragt werde, wenn die beiden zentralen Orte voll ausgelastet seien, und

dies gelte auch nur für den Winter. Im Sommer sei überhaupt keine nennenswerte Auslastung erzielbar gewesen.

In den nachfolgenden Jahren seien folgende Ergebnisse erzielt worden:

Jahr	EGT
1996	-700
1997	-459
1998	-481
1999	-535
2000	-600
2001	-808

Im Jahr 1997 sei eine errichtende Umwandlung der GmbH in eine KEG erfolgt, bei der weitere Eigenmittel durch Umwandlung von bestehenden Verbindlichkeiten zugeführt worden seien. Die Verkäufe seien zu untersuchen, ob sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt und zur Ableitung des gemeinen Wertes geeignet seien. Dies sei nach Dafürhalten des Bw nach den obigen Ausführungen nicht der Fall, sodass die Schenkungssteuer auf Grundlage der bereits übermittelten Berechnung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren festzusetzen sei. Des Weiteren dürfe nicht übersehen werden, dass eine Bereicherung im Sinne des Schenkungssteuerbegriffes im Ausmaß der erzielten Veräußerungserlöse ganz offensichtlich nicht stattgefunden habe.

Dem Schreiben wurden Bilanzen zum 31. Dezember 1995 und 1996 sowie Gewinn- und Verlustrechnungen der K GmbH für die Jahre 1995 und 1996 beigelegt.

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, dem dieses Schreiben zur Kenntnis gebracht wurde, nahm dazu wie folgt Stellung:

Dem Vorlageantrag sei eine Kopie des Überweisungsbeleges vom 13. Juli 1995 beigelegt worden. Die Beurkundung im Schenkungsvertrag vom 9. Februar 1996 stimme mit den tatsächlichen Vorgängen nicht überein. Darüber hinaus könne dem Einwand des Parteienvertreters, dass der gemeine Wert der Anteile an der K GmbH (nunmehr G KEG) nicht aus den erfolgten Verkäufen abgeleitet werden könne, da diese nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt seien, seitens des Finanzamtes nicht gefolgt werden. Den

Denkgesetzen widerspreche, dass bei Abtretungen unter Fremden die Abtretungspreise nicht dem gemeinen Wert der Anteile entsprächen. Dass der Kaufpreis 1995 lediglich auf Grundlage des Liegenschaftsbuchwertes abzüglich der bestehenden Geschäftsverbindlichkeiten festgelegt worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Im Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995, Punkt II, hätten sich die abtretenden Gesellschafter verpflichtet, die Verbindlichkeiten gegenüber dem Raiffeisenverband Salzburg reg. GenmbH per Übergabstichtag auf 5,5 Mio S zu bringen. Außerdem seien die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus Lieferungen und Leistungen sowie die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die bis 12. Juli 1995 entstanden seien, von den abtretenden Gesellschaftern zur Gänze zu bezahlen bzw. seien die sonstigen Forderungen gegenzuverrechnen gewesen. Die Bilanz zum 31. Dezember 1995 für die Betrachtung heranzuziehen erscheine nicht gerechtfertigt, da die Abtretung mit 12. Juli 1995 erfolgt sei. Zur vorgelegten Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile nach dem Wiener Verfahren sei festzustellen, dass beim Vermögenswert vom Antragsrecht gemäß Punkt 3 (KöSt auf IFB) nur Gebrauch gemacht werden könne, wenn ein entsprechender Nachweis erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Anzumerken ist, dass nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen ist.

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

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG).

Als Schenkung im Sinne des ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG).

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt werden soll. Der Gegenstand einer

Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein soll und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Wird eine Schenkung in der Weise ausgeführt, dass der Geschenkgeber für die Anschaffung einer genau bezeichneten Sache den dafür erforderlichen Kaufpreis in Form von Geld zur Verfügung stellt (mittelbare Schenkung), so ist die Sache und nicht die Geldzuwendung als zugewendet anzusehen.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde dem Bw mit Schenkungsvertrag vom 9. Februar 1996 ein Bargeldbetrag mit der ausdrücklichen Auflage übergeben, diesen Betrag ausschließlich zum Erwerb von Geschäftsanteilen an der K GmbH zu verwenden. Zwar erfolgte der Erwerb dieser Anteile bereits mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995, doch ist aus dem gefaxten Zahlungsbeleg eindeutig ersichtlich, dass dem Bw ein dem Schenkungsvertrag entsprechender Bargeldbetrag von seinem Vater bereits am 13. Juli 1995 überwiesen worden ist, sodass das Vorliegen einer so genannten mittelbaren Schenkung nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht in Zweifel zu ziehen ist. Dem Bw ist daher insoweit zuzustimmen, als ihm nicht ein Bargeldbetrag, sondern die entsprechenden Anteile an der K GmbH geschenkt worden sind.

Der Schenkungssteuerbemessung ist demnach nicht der hingegebene Bargeldbetrag zu Grunde zu legen, sondern die erworbenen Anteile an der K GmbH, welche nach § 13 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind.

Das Stammkapital der K GmbH betrug 500.000,00 S, welches zur Gänze einbezahlt war.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der gemeine Wert der Anteile aus Verkäufen abzuleiten ist oder ob – so die Ansicht des Bw – dieser unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist.

Aus der Textierung des § 13 Abs. 2 BewG ergibt sich, dass der gemeine Wert nur dann zu schätzen ist, wenn sich dieser aus Verkäufen nicht ableiten lässt. Der gemeine Wert ist somit aus den bei (mehreren) Verkäufen erzielten Preisen abzuleiten, wenn die Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen sind und keine gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigenden ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse vorgelegen sind. Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde – unter den weiteren Voraussetzungen – keinen Spielraum bei der Bewertung.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung sind nur solche, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen, wie dies z.B. bei einer persönlichen Notlage, einer persönlichen Vorliebe oder bei besonderen, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten der Fall sein kann.

Für die Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen ist demnach maßgeblich, ob der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist einerseits, wie der Bw zutreffend vorbringt, davon auszugehen, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer GmbH nicht ausreichend ist, andererseits, dass gegen die Schätzungsmethoden des Wiener Verfahrens keine Bedenken bestehen (so beispielsweise VwGH vom 18. 7. 2001, 99/13/0217).

Zum zeitlichen Rahmen, innerhalb welchem die für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer inländischen GmbH maßgeblichen Verkäufe statt gefunden haben müssen, judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass jedenfalls auch Verkäufe, die in einem größeren zeitlichen Abstand als rund sechs Monate stattgefunden haben, in die Betrachtung einzubeziehen sind (vgl. VwGH vom 20.1.1992, 90/15/0085).

Unter "gewöhnlichem Geschäftsverkehr" ist der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner in der Lage ist, ohne jeden Zwang und nicht aus Not oder besonderen Rücksichten, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln.

Gegen die Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen bzw. gegen eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgte Preisermittlung und für die Anwendung einer Schätzung nach dem Wiener Verfahren wurde im gegenständlichen Berufungsverfahren im Wesentlichen vorgebracht, dass der Anteilserwerb ohne vorherige Unternehmenswertermittlungen und Rücksprache mit den Beratern durchgeführt worden und der wesentlich überhöhte Kaufpreis sehr stark von persönlichen Erwägungen des Bw geprägt gewesen sei. Die Kaufpreise seien deshalb nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen, da die Ertragsaussichten nicht mit berücksichtigt worden seien und die Gesellschafter in Kauf genommen hätten, die laufenden Verluste immer wieder durch Zuschüsse abzudecken. Der

Kaufpreis sei lediglich auf Grundlage des Liegenschaftsbuchwertes abzüglich der bestehenden Gesellschaftsverbindlichkeiten festgelegt worden.

Dieses Vorbringen ist, wie vom Finanzamt bereits dargelegt, nicht schlüssig.

Der Wert der bebauten Grundstücke betrug laut Bilanz zum 31. Dezember 1994 5.967.810,00 S, die Bankverbindlichkeiten betrugen 5.695.904,10 S, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 109.277,20 S und die sonstigen Verbindlichkeiten 484.823,71 S. Darüber hinaus ist dem Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995 unter Punkt II. zu entnehmen, dass die abtretenden Gesellschafter, Dr. VZ und Ing. JP, die Verbindlichkeiten gegenüber der Raika per Übergabstichtag auf 5.500.000,00 S zu bringen und die Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus Lieferungen und Leistungen sowie die sonstigen Verbindlichkeiten zur Gänze zu bezahlen bzw. die sonstigen Forderungen gegenzuverrechnen hatten.

Die Ableitung des Abtretungspreises von 2.250.000,00 S aus dem Liegenschaftsbuchwert abzüglich der bestehenden Gesellschaftsverbindlichkeiten ist an Hand der dargelegten Werte – wobei die Werte der Bilanz zum 31. Dezember 1994 in die Betrachtung einfließen und nicht die der Bilanz zum 31. Dezember 1995, da diese zum Abtretungsstichtag 12. Juli 1995 noch nicht vorgelegen sein kann – ebenso wenig nachvollziehbar wie die Kriterien, die für die Festlegung des Kaufpreises von 2.250.000,00 S ausschlaggebend gewesen sind.

Dass der Erwerb des Unternehmens ohne Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung, ohne Einsichtnahme in die Bilanzen und Geschäftsbücher und ohne entsprechende Berücksichtigung sowohl der Ertrags- als auch der Vermögenslage der Gesellschaft erfolgt sein soll und der Bw ohne Bedachtnahme auf betriebswirtschaftliche Überlegungen einen derart hohen Kaufpreis für ein wertloses Unternehmen bezahlt hätte, entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität.

Bereits aus dem Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1995 und ohne Prüfung der Bilanzen ist erkennbar, dass schon bisher Gesellschafterzuschüsse geleistet worden sind und der Bw gegenüber dem Raiffeisenverband bestehende Verbindlichkeiten von 5,5 Mio S zu übernehmen habe, sodass ihm die schlechte Ertragslage des Unternehmens nicht verborgen geblieben sein kann und für ihn wohl andere Faktoren maßgeblich gewesen sind, die ihm zum Erwerb um den o.a. Preis bewogen haben. Zudem enthält die Bilanz nicht unbeträchtliches Anlagevermögen, in welchem typischerweise nennenswerte stille Reserven enthalten sind.

Zwar wurden in der Berufung "starke persönliche Erwägungen" des Bw vorgebracht, doch wurden diese trotz ausdrücklicher Aufforderung ebenso wenig präzisiert wie die Kriterien und Überlegungen bekannt gegeben wurden, die für die Kaufpreisbildung maßgeblich gewesen sind.

Der Umfang der Offenlegungspflicht nach § 119 BAO beschränkt sich nicht auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Insbesondere dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Aufklärungs- und Beweispflicht.

Aus welchen Gründen wiederholt ein Kaufpreis bezahlt worden wäre, der nicht dem inneren Wert der erworbenen Anteile entsprochen hätte bzw. nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen gewesen wäre, wurde nicht dargestellt. Ebenso wenig wurden gravierende wirtschaftliche Veränderungen zwischen den Verkäufen im Jahr 1994 und dem Anteilserwerb des Bw im Juli 1995 behauptet, die geeignet gewesen wären, die den Kaufpreis bestimmenden Verhältnisse zu ändern.

Von den am 7. und 18. März, 5. April und 21. November 1994 erfolgten Anteilsverkäufen werden zweifelsohne die Verkäufe vom 5. April 1994 auszuscheiden sein, da hier Dr. OT und Ing. JP Anteile von 83.000,00 S bzw. 84.000,00 S um jeweils 1,00 S an Dr. VZ verkauft haben.

Am 7. bzw. 18. März 1994 jedoch erwarben Dr. OT und Ing. JP Anteile von je 250.000,00 S zu je 1,5 Mio S, sodass hier der Kaufpreis mit dem Sechsfachen des Nominalbetrages bemessen war.

Am 21. November 1994 erwarben Dr. VZ und Ing. JP von Dr. OT einen Geschäftsanteil von 83.000,00 S bzw. 84.000,00 S um je 450.000,00 S, sodass die Kaufpreise rund das 5,4-fache des Nominales betrugen.

Der Bw und seine Ehegattin schließlich erwarben am 12. Juli 1995 die Anteile zu Preisen, die sich auf das 4,5-fache der erworbenen Nominalbeträge beliefen.

Die ähnliche Höhe der Abtretungspreise im Verhältnis zu den erworbenen Nominalbeträgen sowie die Verkäufe von nicht nur geringfügigen Anteilen am Stammkapital lassen nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde den Schluss zu, dass die Veräußerungen entgegen dem unbegründeten Vorbringen des Bw sehr wohl im gewöhnlichen Geschäftsverkehr stattgefunden haben und sich sowohl die Käufer als auch die Verkäufer Gedanken über den inneren Wert der Anteile gemacht haben. Inwieweit der Preis nicht durch den Ausgleich widerstreitender Interessen von Käufer und Verkäufer gebildet worden wäre und auch die im Jahr 1994 erzielten Kaufpreise nicht dem inneren Wert der Anteile entsprochen hätten, wurde weder begründet noch glaubhaft dargelegt. Hätte der Bw den Wert der erworbenen GmbH-Anteile – wohl nicht zuletzt wegen der im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven, des

wahren Wertes von Grund und Boden bzw. der Lage des in Form einer Pension geführten Unternehmens - nicht positiv gesehen, wäre er nicht bereit gewesen, dem vereinbarten Kaufpreis zuzustimmen.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen sind die Veräußerungen vom 7. und 18. März und vom 21. November 1994 daher dazu geeignet, daraus den gemeinen Wert der Anteile zum 13. Juli 1995 abzuleiten.

Der tendenziell sinkende Abtretungspreis wäre dadurch erklärbar, dass in der Bilanz zum 31. Dezember 1993, welche wohl für die Rechtsgeschäfte des Jahres 1994 maßgeblich gewesen sein wird, ein Verlust von rund 1,021.000,00 S ausgewiesen ist, in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 jedoch ein höherer Verlust von rund 1,120.000,000 S, sodass der Bw einen relativ niedrigeren Kaufpreis zu entrichten hatte. Die Verschlechterung der Ertragslage ist somit mit einer Verminderung der Verkaufspreise einhergegangen, weshalb sich ableiten lässt, dass die Verkäufe den jeweiligen Marktpreis der Geschäftsanteile widerspiegeln haben.

Selbst das Auseinanderklaffen von innerem Wert und Kaufpreis wäre aber noch kein Grund, den Kaufpreis außer Acht zu lassen, zumal auch die nach dem Wiener Verfahren erzielten Ergebnisse nicht immer dem inneren Wert genau entsprechen werden und Umstände, die gegen ein Zustandekommen der Verkäufe im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" sprächen, im Berufungsverfahren nicht zutage getreten sind. Bereits mit Erkenntnis vom 29. Juni 1984, 82/17/0169 (so auch VwGH vom 19.6.1989, 88/15/0077), hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der an Hand bestimmter Indikatoren geschätzte innere Wert von Gesellschaftsanteilen mit den Marktpreisen dieser Anteile keineswegs notwendig zusammen fallen müsse.

Insgesamt gesehen können daher die am 7. und 18. März sowie die am 21. November 1994 getätigten Verkäufe sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht wegen des Nichtvorliegens ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse als geeignet angesehen werden, um daraus den gemeinen Wert für den gegenständlichen Erwerb am 12. Juli 1995 abzuleiten. Ebenso wenig können dem bisherigen Vorbringen Umstände entnommen werden, die gegen ein Zustandekommen der Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sprechen würden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als

ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt. Dies ist im gegenständlichen Fall am 13. Juli 1995 erfolgt.

Dieser Tag des Entstehens der Steuerschuld ist auf Grund der Bestimmung des § 18 ErbStG für die Wertermittlung maßgeblich.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Zum Einwand des Bw, dass eine Bereicherung im Ausmaß der erzielten Veräußerungserlöse nicht stattgefunden habe, ist anzumerken, dass auf Grund obiger Ausführungen Gegenstand der Schenkungssteuerfestsetzung die (mittelbare) Schenkung eines Anteiles an einer GmbH ist, welcher mit dem – aus Verkäufen abgeleiteten und damit einem Marktpreis nahe kommenden - gemeinen Wert zu bewerten ist. Maßgeblich für eine Schenkung ist, dass im Vermögen des Beschenkten eine Bereicherung zu Lasten des Geschenkgebers eingetreten ist. Dies traf im vorliegenden Fall unstrittig zu. Die Bewertung dieser Zuwendung hatte sich aber nach den steuerlichen Vorschriften (§ 19 Abs. 1 ErbStG) zu richten; in diesem Umfang trat letztendlich auch eine Bereicherung des Bw ein.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 11. November 2004