

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl über die Beschwerde vom 24. Februar 2011 der bfadr, vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, gegen den Bescheid vom 27. Jänner 2011 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch, St.Nr. XXX/XXXX, betreffend Schenkungssteuer

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Herr a war Alleingesellschafter der b (idF: GmbH) mit dem Sitz in C.

Herr a schenkte seinen Geschäftsanteil an der GmbH der Beschwerdeführerin.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2011 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Schenkungssteuer in Höhe von 93.969,70 €, das sind 5vH von 1.879.394,00 €.

In der Berufung vom 24. Februar 2011 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„In den Jahresabschlüssen der Jahre 2003 bis 2005 der GmbH wurde für die Geschäftsführertätigkeit von Herrn a kein entsprechender Aufwand berücksichtigt, da Herr a keine Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges in Anspruch genommen hat. Der Lebensunterhalt wurde aufgrund von Einkünften aus Beteiligungen sowie eines Pensionsbezuges bestritten. Für die Bewertung der GmbH Anteile müsste aus unserer Sicht ein Ansatz von Geschäftsführerbezügen berücksichtigt werden, da die der Bewertung zu Grunde liegenden Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu hoch sind.“

Grundsätzlich ist der gemeine Wert von GmbH Anteilen aus Verkäufen abzuleiten. Wenn sich der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaftern nicht aus Verkäufen ableiten lässt, ist er unter Berücksichtigung des gesamten Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Diese Schätzung erfolgt aufgrund des Wiener Verfahrens. In diesem Verfahren werden die Vermögenswerte und die Ertragsaussichten in Form des Ertragswertes berücksichtigt. Daraus wird im Mittelwertverfahren der gemeine Wert abgeleitet.

Die Ertragsaussichten sind - wie auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt nicht nach den nach dem Bilanzstichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der Entwicklung zu schätzen.

Das Wiener Verfahren ist keine verbindliche, aber eine geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile. Es kann aber auch jederzeit eine andere Schätzung beantragt werden, wenn dieses Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen näher kommt.

Bei vorliegen konkreter Anhaltspunkte ist zu untersuchen, ob die in einem Wirtschaftsjahr erzielten Ergebnisse für die Beurteilung zukünftiger Ergebnisse geeignet ist. Dies wurde im vorliegenden Fall nicht gemacht. Eine Beurteilung der zukünftigen Ergebnisse ohne Ansatz von GF Bezügen ist keine geeignete Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Wertes der GmbH Anteile.

Bei der Berechnung des Unternehmenswertes nach KFS BW 1 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder würden die Geschäftsführerbezüge bei der Berechnung des Unternehmenswertes in Ansatz gebracht. Wenn Herr a nicht freiwillig auf seine GF Bezüge verzichten würde oder ein fremder Geschäftsführer angestellt werden müsste, hätte dies zur Folge, dass das EGT geringer wäre. Die Kosten für einen fremden Geschäftsführer wurden von uns mit einem Wert von EUR 96.000,00 pro Jahr (Bezug inkl. Lohnnebenkosten) angesetzt.

Es steht außer Zweifel, dass - durch die Nichtberücksichtigung der GF Bezüge in der Gewinn- und Verlustrechnung - die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu hoch sind. Durch diesen zu hohen Ansatz der EGT ergibt sich auch ein zu hoher gemeiner Wert der GmbH Anteile, und somit eine zu hohe Schenkungssteuer.

Wir beantragen somit die Berücksichtigung der Geschäftsführerbezüge bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der GmbH Anteile in Höhe von EUR 96.000,00 pro Jahr.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2013 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„In der Berufung wird hinsichtlich der Bewertung des zugewendeten GmbH-Anteils an der GmbH eingewendet, dabei sei nicht berücksichtigt, dass der GF Herr a keinen Geschäftsführerbezug in Anspruch genommen habe. Bei der Bewertung wäre jedoch ein Abzug für einen GF-Bezug, ohne nähere Begründung angegeben mit 96.000,00 €

vorzunehmen. Bei Vorliegen konkreter Anhaltspunkte wäre nämlich zu untersuchen, ob die Ergebnisse für die Beurteilung zukünftiger Ergebnisse geeignet wären. Beantragt werde daher der Abzug eines Betrages von 96.000,00 € als zusätzlich zu berücksichtigender GF-Bezug.

Dem kann im Ergebnis nicht gefolgt werden.

Nach § 18 ErbStG 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. Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG (die im Absatz 2 genannten Ausnahmen liegen hier nicht vor) nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

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 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Bei der Schätzung der Ertragsaussichten ist davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise - auch unter Mitwirkung der Gesellschafter - fortgeführt wird. Auch wenn zum Stichtag bekannt war, dass das Unternehmen stark von Personen abhängig ist, hat das so lange keinen Einfluss auf die Bewertung, als zum Stichtag der Bewertung keine konkreten Umstände vorliegen, welche dafür sprechen, dass das Unternehmen nicht mehr in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird (UFS vom 10.11.2011, RV/3562-W/07).

Weder aus dem Vorbringen vor Erlassung des endgültigen Bescheides noch aus der Berufung ergäbe sich, dass bei Zuwendung bereits konkret davon auszugehen gewesen wäre, dass der GF, Herr a. die Geschäftsführungstätigkeit in Hinkunft nicht mehr ohne GF-Bezug vornehmen würde, noch hätte sich dies inzwischen ergeben.

Nach dem Firmenbuch ist Herr a seit 23.01.89 Geschäftsführer der GmbH und im Zeitpunkt der Zuwendung Ende 2005 war er dies neben 3 Prokuristen mit zT Einzelvertretungsrecht. Daran hat sich nach den Angaben im Firmenbuch bis zum jetzigen Zeitpunkt nichts geändert.

In der Berufung wurde auch nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass allenfalls bis zum Zeitpunkt der Berufung (2011 und damit bereits weit nach Ausführung der Zuwendung) tatsächlich eine Änderung eingetreten wäre und Herr a die GF-Tätigkeit nicht mehr ohne GF-Bezug ausüben würde oder statt seiner ein anderer, zusätzlicher GF mit zusätzlichen Kosten (außer den bereits zB für die Prokuristen anfallenden Gehälter) zu bestellen gewesen wäre.

Es ist daher davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Zuwendung (und darüber hinaus bis jetzt) keine konkreten Umstände vorliegen, die eine gravierend andere Geschäftsentwicklung erwarten ließen, als sie sich aus den bis zum Stichtag gegebenen Ergebnissen ableiten ließe und aus diesen zu schätzen war.

Im Gegenteil, betrachtet man als Vergleich und nur zur Verprobung des Schätzungsergebnisses die Wirtschaftsjahre nach Zuwendung, so liegen die EGT der nachfolgenden Jahre, sowohl im Schnitt der drei nachfolgenden Jahre (mit einem Verlustjahr) als auch bei einem 5-jährigem Betrachtungszeitraum noch weit über den für die Schätzung angesetzten EGT.

EGT lt. GW-Berechnung (alles vor Steuerabzug)			
2003	2004	2005	
396.914,99	274.850,63	419.434,98	
Durchschnitt	363.733,53		
EGT nachfolgende Jahre			
2006	2007	2008	2009
754.394,63	630.734,27	-103.300,51	506.006,00
Durchschnitt	3 Jahre		5 Jahre
	427.276,13		468.564,28

Daher ist festzustellen, dass die zum Stichtag festzustellende Bereicherung der Berufungswerberin auch zumindest mit dem versteuerten Betrag erfolgt und tatsächlich eingetreten ist, da auch tatsächlich keine GF-Kosten verrechnet wurden und dadurch die Belastung für den GmbH-Anteil tatsächlich nicht gegeben war.

Zum Ausdruck kommt dies auch durch die eigene Bewertung der Bw., die in ihren Bilanzen den Geschäftsanteil im Beteiligungsbesitz und ihrem Stiftungsvermögen/ Eigenkapital auch selbst mit dem hier angesetzten Wert vornimmt.

Eine von der bisher vorgenommenen Schätzung des gemeinen Werts abweichende Schätzung kommt daher nicht in Betracht. Die Berufung war daher abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 22. Juli 2013 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Als Begründung (in Ergänzung zu unserer Berufung vom 24.2.2011) führen wir folgendes aus:

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass "ohne nähere Begründung" seitens des BW ein GF Bezug in Höhe von EUR 96.000 bei der Bewertung zu berücksichtigen gewesen wäre. Der Grund für den Ansatz eines GF Bezuges liegt darin, dass ein fremder Dritter Käufer einen solchen Bezug bei der Ermittlung des Kaufpreises in Abzug bringen würde.

Der Wert von EUR 96.000 entspricht einer fremdüblichen GF Vergütung für ein Unternehmen in dieser Größe und Ertragslage. Diese GF Vergütung entspricht unter

Berücksichtigung der Lohnnebenkosten einem monatlichen Bruttogehalt von rund 5.450,00 €.

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

In § 10 Abs 2 BewG ist geregelt:

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Bei einem Verkauf der GmbH Anteile an einen "fremden Dritten" würde bei der Bewertung der Anteile jedenfalls ein GF Bezug in Abzug gebracht, wenn im Jahresabschluss dafür kein Aufwand enthalten ist, da ein Käufer einen neuen Geschäftsführer beschäftigen müsste und dies bei der Preisermittlung berücksichtigen würde. Die Kosten eines fremden Geschäftsführers haben einen wesentlichen Einfluss auf die Ertragslage und somit die Rendite einer solchen Investition.

Weiters wird in der Bescheidbegründung angeführt, dass sich das EGT in den Folgejahren deutlich verbessert habe. Dabei wird jedoch von Seiten der Finanz nicht berücksichtigt, dass ein wesentlicher Teil dieses (gesteigerten EGT aus der Realisierung von stillen Reserven aus dem Verkauf von Wertpapieren stammt. Im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung konnte nicht abgesehen werden, dass aus der Veräußerung von Wertpapieren so hohe stillen Reserven realisiert werden. Somit müssten diese bei der Berechnung außer Ansatz bleiben.

In der Bescheidbegründung wurde weiters ausgeführt:

"Zum Ausdruck kommt dies auch durch die eigene Bewertung der Bw., die in ihren Bilanzen den Geschäftsanteil im Beteiligungsbesitz und ihrem Stiftungsvermögen/ Eigenkapital auch selbst mit dem hier angesetzten Wert vornimmt."

Der Ansatz der Beteiligung mit dem angeführten Wert erfolgte nicht aufgrund unserer Bewertung, sondern aufgrund der Bewertung des Finanzamtes. Es war die Auflage des Wirtschaftsprüfers für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes, dass der Wertansatz des Finanzamtes und die Schenkungssteuer in der vom Finanzamt berechneten Höhe bilanziert wird.

Wir ersuchen um Stattgabe der Berufung bzw. um Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie um Stattgabe der Aussetzung der Einhebung. Wir beantragen weiters die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie eine mündliche Verhandlung.“

Im Vorlagebericht Verf 46 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Berufung wird unter Bezugnahme auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt. Im Hinblick auf die Ausführungen im Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt:

Wenn die Berücksichtigung eines zusätzlichen GF-Gehalt (zusätzlich zu den bereits enthaltenen Aufwendungen zu den führend tätigen Prokuren) beantragt wird, so wird die Berücksichtigung eines fiktiven Aufwands begehr, der die Gesellschaft weder im Zeitpunkt der Zuwendung belastet hätte, noch zu diesem Zeitpunkt zu erwarten gewesen wäre, dass ein solcher zusätzlicher Aufwand tatsächlich anfiele. In Wahrheit ist ein solcher Aufwand bis heute nicht eingetreten und der tatsächliche Wert der zugewendeten Geschäftsanteile ist der Stiftung auch insoweit unbelastet tatsächlich zugekommen.

Das Wiener Verfahren wird von der Rechtsprechung als eine taugliche und den Bestimmungen des § 13 Abs. 2 BewG entsprechende Bewertungsmethode angesehen (s.a. die RSpr. in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19, Rdz. 47). Danach können nach Pkt. 4.8. Abweichungen (zB des Ertragswertes) durch Zu- oder Abschläge bei einer Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung berücksichtigt werden, soweit sie zum Ermittlungszeitpunkt konkret erkennbar war.

Derartiges liegt nicht vor. Daher ist die Schätzung unter Ansatz der EGT der drei letzten Jahre vorzunehmen. Wenngleich grundsätzlich die zukünftigen Erträge zu schätzen sind, ist dabei auch nach der st. RSpr. des VwGH bei Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag aufgrund konkreter Umstände prognostizierbar sind. Im Regelfall wird daher der Ertragswert aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten abgeleitet. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich 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 (siehe dazu die in Fellner, aaO, Rdz. 48a referierte RSpr.).

Dem entsprechend erfolgte auch die Bewertung nach dem Wiener Verfahren ohne weitere Abschläge (außer den pauschalen, nach dem Verfahren vorgesehenen). Es erfolgte auch trotz Zuwendung eines Geschäftsanteils fast im Ausmaß des gesamten Stammkapitals, der die Mehrheit mit 99,62% vermittelt, kein Paktzuschlag gemäß § 13 Abs. 3 BewG.

Wie bereits in der BVE angeführt, ergeben sich auch aus den nachfolgenden EGT keine geringeren, sondern höhere Erträge, dies sowohl bei einer längerfristigen Betrachtung über drei nachfolgende Jahre als auch über fünf nachfolgende Jahre. Es kann daher nicht gefunden werden, dass die gewählten Wertansätze für die Zukunftsaussichten überhöht erfolgt wären. Wenn im Vorlageantrag dazu eingewendet wird, dieses (gesteigerte) EGT hätte sich nur aus der Realisierung von stillen Reserven aus dem Verkauf von Wertpapieren ergeben, was im Zeitpunkt der Zuwendung nicht absehbar gewesen wäre,

so kann dem nicht gefolgt werden. Betrachtet man das Finanzergebnis der nachfolgenden Jahre 2006 - 2008 ergibt sich ein Minus von -37.312,--, durchschnittlich daher ein Minus von -12.437,33, wogegen das Finanzergebnis des Jahres 2005 mit + 89.163,43 positiv war und auch der Durchschnitt der Jahre 2003- 2005 mit + 59.995,11 positiv war.

Die durchschnittlichen nachfolgenden Jahresergebnisse sind daher nicht aufgrund des Finanzergebnisses besser als die angesetzten Vorjahre, sondern diese sind isoliert betrachtet im Durchschnitt sogar schlechter.

Die nachfolgenden Jahre (mit höheren EGTs) sind daher durchaus geeignet, den Wertansatz der vorangehenden und bei der Bewertung berücksichtigt zu bestätigen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Bewertung nach dem sog. Wiener Verfahren erfolgte.

Dabei sind zur Berücksichtigung von möglichen Wertschwankungen und Abweichungen pauschale Abschläge sowohl beim Vermögenswert als auch beim Ertragswert vorgesehen und auch vorgenommen worden. Dass über diese pauschalen Abschläge hinaus bei Zuwendung die Notwendigkeit gegeben gewesen wäre, aufgrund absehbarer (schlechterer) wirtschaftlicher Entwicklung, weitere Abschläge vorzunehmen, hat sich nicht ergeben. Die geltend gemachten Umstände bzw. zusätzlichen Kosten sind der Gesellschaft nie entstanden und belasten daher auch den Wert für die Zuwendungsempfängerin tatsächlich nicht. Nach dem Verfahren und zur Berücksichtigung der tatsächlichen Höherwertigkeit des Geschäftsanteils mögliche Zuschläge (Paketzuschlag) wurden nicht vorgenommen. Der Nachweis eines tatsächlich geringeren Gemeinen Wertes wurde nicht erbracht, sondern vielmehr der Wert auch bei der Bilanzierung in der Privatstiftung übernommen, wenn nun auch eingewendet wird, er wäre nicht zutreffend und es wäre nur die Bewertung durch das Finanzamt übernommen worden. Es gäbe auch keinen Grund, diesen zu übernehmen, wenn er nicht zutreffend im Sinne eines zumindest anzusetzenden Gemeinen Wertes wäre.

Da einerseits die zugrunde gelegten Erträge geringer sind, als die nachfolgend tatsächlich angefallenen, pauschalierte Abschläge bereits vorgenommen wurden, mögliche (Paket)Zuschläge dagegen bisher unberücksichtigt sind, kann insgesamt nicht gefunden werden, dass die Bewertung überhöht erfolgt wäre. Eher wäre eine höhere Bewertung möglich.“

Mit Eingabe vom 27. Februar 2015 hat die Beschwerdeführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Die gegenständliche Berufung ist daher als eine Beschwerde zu behandeln.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Schenkung der GmbH-Anteile des Herrn a an die Beschwerdeführerin gemäß § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegt, dass der Steuersatz gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG 5% beträgt sowie dass Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer der gemeine Wert ist. Weiters ist unstrittig, dass das Wiener Verfahren eine geeignete Methode darstellt, den gemeinen Wert von GmbH-Anteilen zu ermitteln. Strittig ist lediglich die Höhe des gemeinen Wertes der schenkungsgegenständlichen GmbH-Anteile.

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden **Sachverhalt** festgestellt:

In den Jahren 2003 bis 2005 war Herr a alleiniger Geschäftsführer der b.. In den Jahren 2003 bis 2005 verfügte die b. über zwei bzw drei Prokuristen.

Herr a ist Jahrgang 1937. Er hat zumindest seit 1994 eine Pension bezogen. Weiters hat er in den Jahren 1999 bis einschließlich 2003 einen Geschäftsführerbezug seitens der b. erhalten. Im Jahresabschluss für das Jahr 2003 hat die b. eine Abfertigungszahlung an den Geschäftsführer a in Höhe von ca 49.600,00 € sowie eine Geschäftsführervergütung in Höhe von ca 52.500,00 € ausgewiesen. Im Jahresabschluss für das Jahr 2002 hat die b. eine Geschäftsführervergütung in Höhe von ca 111.900,00 € ausgewiesen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass sich Herr a im Lauf des Jahres 2003 aus dem operativen Geschäft der b. zurückgezogen hat und das operative Geschäft der b. von den Prokuristen erledigt wurde. In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31.12.2006 wurden die von Herrn a erworbenen GmbH-Anteile mit dem vom Finanzamt dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten gemeinen Wert angesetzt.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht **rechtlich folgendermaßen beurteilt**:

§ 19 Abs 1 ErbStG lautet:

„Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).“

§ 13 Abs 2 und 3 BewG lautet:

„(2) 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. Dies gilt sinngemäß für Partizipationsscheine im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBl. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, in der jeweils geltenden Fassung. Der gemeine Wert von Genußscheinen gemäß § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes ist, sofern er sich nicht aus Verkäufen ableiten lässt, mit 80 vH des Ausgabepreises anzunehmen.

(3) Ist der gemeine Wert einer Anzahl von Anteilen an einer Gesellschaft, die einer Person gehören, infolge besonderer Umstände (zum Beispiel weil die Höhe der Beteiligung die

Beherrschung der Gesellschaft ermöglicht) höher als der Wert, der sich auf Grund der Kurswerte (Abs. 1) oder der gemeinen Werte (Abs. 2) für die einzelnen Anteile insgesamt ergibt, so ist der gemeine Wert der Beteiligung maßgebend.“

Der gemeine Wert von GmbH-Anteilen ist gemäß § 13 Abs 2 BewG in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten. Da im gegenständlichen Fall keine Verkäufe vorliegen, ist der gemeine Wert der GmbH-Anteile unter Berücksichtigung des gesamten Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Die Schätzung des gemeinen Wertes von GmbH-Anteilen erfolgt nach dem Wiener Verfahren. Es kann dabei aber vom Steuerpflichtigen auch eine andere Art der Schätzung beantragt werden, wenn dieses Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen näher kommt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, § 19, Tz 47).

Das Finanzamt hat den gemeinen Wert der von Herrn a der Beschwerdeführerin geschenkten GmbH-Anteilen nach dem Wiener Verfahren ermittelt.

Grundlage des Wiener Verfahrens ist die Handelsbilanz. Der Ansatz von fiktiven Aufwendungen scheidet daher von vornherein aus. Eine Vermischung von Ansätzen nach dem Wiener Verfahren und nach dem Fachgutachten KFS BW 1 scheidet von vornherein aus, da dadurch kein konsistentes Ergebnis errechnet werden kann. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass nach dem Fachgutachten KFS BW 1 eine Geschäftsführerbezug anzusetzen sei, so wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, eine auf dem Fachgutachtens KFS BW 1 basierende Unternehmensbewertung zu erstellen.

Zudem ist der Ansatz eines fiktiven Geschäftsführerbezuges für Herrn a nicht zulässig, da sich dieser im Jahr 2003 offensichtlich aus dem operativen Geschäft der GmbH zurückgezogen hat. Schließlich ist es auch nicht üblich dass eine GmbH die eine X betreibt und die zwischen 15 und 20 Arbeitnehmer beschäftigt, einen Geschäftsführer und zwei bzw drei Prokuristen beschäftigt. Das BFG geht vielmehr davon aus, dass im Verlauf des Jahres 2003 die Prokuristen die operativen Aufgaben des Geschäftsführers übernommen haben und dieser daher keine Geschäftsführervergütung mehr bezieht.

Selbst wenn sich Herr a nicht aus dem operativen Geschäft zurückgezogen haben sollte und weiterhin die Geschäftsführung der GmbH als Vollzeitbeschäftiger erledigen würde, würde dies an der Wertermittlung nichts ändern, da bei der Schätzung der Ertragsaussichten grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise - auch unter Mitwirkung der Gesellschafter - fortgeführt wird, es sei denn, dass konkret vorliegende Umstände eine andere Annahme rechtfertigen; willkürliche Annahmen müssen außer Betracht bleiben (vgl. das VwGH Erkenntnis vom 14.01.1991, 89/15/0003). Das Vorliegen solcher konkreter Umstände, die für die Einstellung eines entgeltlich tätigen Geschäftsführers gesprochen hätten, hat die Beschwerdeführerin gar nicht behauptet; zudem wurde auch in den Folgejahren keine Geschäftsführervergütung ausbezahlt.

Wie bereits in der BVE angeführt, ergeben sich auch aus den nachfolgenden EGT keine geringeren, sondern höhere Erträge, dies sowohl bei einer längerfristigen Betrachtung über drei nachfolgende Jahre als auch über fünf nachfolgende Jahre. Es kann daher nicht gefunden werden, dass die gewählten Wertansätze für die Zukunftsaussichten überhöht erfolgt wären. Wenn im Vorlageantrag dazu eingewendet wird, dieses (gesteigerte) EGT hätte sich nur aus der Realisierung von stillen Reserven aus dem Verkauf von Wertpapieren ergeben, was im Zeitpunkt der Zuwendung nicht absehbar gewesen wäre, so kann dem nicht gefolgt werden. Betrachtet man das Finanzergebnis der nachfolgenden Jahre 2006 - 2008 ergibt sich ein Minus von - 37.312,--, durchschnittlich daher ein Minus von -12.437,33, wogegen das Finanzergebnis des Jahres 2005 mit + 89.163,43 positiv war und auch der Durchschnitt der Jahre 2003- 2005 mit + 59.995,11 positiv war.

Die durchschnittlichen nachfolgenden Jahresergebnisse sind daher nicht aufgrund des Finanzergebnisses besser als die angesetzten Vorjahre, sondern diese sind isoliert betrachtet im Durchschnitt sogar schlechter.

Die nachfolgenden Jahre (mit höheren EGTs) sind daher durchaus geeignet, den Wertansatz der vorangehenden und bei der Bewertung berücksichtigten zu bestätigen.

Da von der Verhängung eines Paketzuschlages abgesehen wurde und das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in den Folgejahren besser war, als in der Bewertung des Finanzamtes angenommen, wurde der gemeine Wert der GmbH-Anteile keinesfalls zu hoch, sondern im Gegenteil zu Gunsten der Beschwerdeführerin am untersten Ende der Bandbreite des gemeinen Wertes angesetzt. Eine weitere Verminderung des gemeinen Wertes kommt daher nicht in Betracht.

Zudem hat auch der Wirtschaftsprüfer bei der Bewertung der beschwerdegegenständlichen Beteiligung, die Bewertung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern übernommen, was eine weiteres Indiz dafür ist, dass der gemeine Wert keinesfalls zu hoch angesetzt wurde.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision ist unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 14.01.1991, 89/15/0003 unzulässig.

Feldkirch, am 30. März 2015