

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Wirtschaftsberater Freyenschlag Ganner Halbmayer Mitterer SteuerberatungsgmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz-Urfahr vom 4. Juli 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Börsenumsatzsteuer wird mit € 1.096,85 (entspricht S 15.093.-) festgesetzt.

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

An der Tischlerei F Z GmbH waren der Berufungswerber mit einer Stammeinlage von S 125.000.- und seine damalige Ehegattin mit einer Stammeinlage von S 375.000.- beteiligt.

Vom gesamten Stammkapital war die Hälfte eingezahlt. Die F Z GmbH war wiederum Komplementärgesellschafterin der F Z GmbH & Co KG. Kommanditst dieser KG war der Bw.

Mit Scheidungsvergleich vom 1. Dezember 1999 trat die Ehegattin ihren Gesellschaftsanteil an der Tischlerei F Z GmbH um einen Abtretungspreis von S 1.- an den Berufungswerber ab.

Mit Ergänzungersuchen vom 21. März 2000 forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, die nicht notierten GmbH-Anteile zu bewerten.

Daraufhin übersandte der Vertreter eine Berechnung des gemeinen Wertes der F Z GmbH zum 1. Jänner 2000. Zum errechneten Wert von S 194.- pro S 100.- Nominale bemerkte er, dass das Stammkapital nur zur Hälfte einbezahlt worden sei. Dieser Wert sei viel zu hoch, da die GmbH Komplementärin der F Z GmbH & Co KG sei, welche ein negatives Kapital von S 1,3 Mio. ausweise und keine wesentlichen stillen Reserven enthalte.

Mit **Bescheid** vom 4. Juli 2000 setzte das Finanzamt Urfahr für den Erwerb der GmbH-Anteile im Zuge des Scheidungsvergleiches vom 1. Dezember 1999 Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 18.187.- fest. Ausgehend vom einbekannten gemeinen Wert von S 194.- je 100.- wurde die Bemessungsgrundlage mit S 727.500.- festgestellt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Vertreter fristgerecht **Berufung** ein und wandte sich gegen die festgestellte Bemessungsgrundlage. Er führte aus, dass der Wert der GmbH-Anteile im Scheidungsurteil (gemeint wohl Scheidungsvergleich) mit S 1.- festgesetzt wurde, da die GmbH-Anteile aufgrund der Komplementärstellung keinen Wert hätten. Er wiederholte, dass die F Z GmbH & Co KG ein negatives Kapital von S 1,3 Mio. ausweise und über keine wesentlichen stillen Reserven verfüge. Als Nachweis legte er die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1998 und 1999 bei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 24. Juli 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Abtretung des gegenständlichen GmbH-Anteiles Teil einer umfangreichen Vermögensaufteilung im Zuge eines gerichtlichen Scheidungsvergleiches sei. Dieser Vergleich enthalte in den Punkten 1 bis 10 eine Reihe von Aufteilungsbestimmungen hinsichtlich ehelicher Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens, weiters Unterhaltsvereinbarungen und die Auflösung des Dienstverhältnisses der abtretenden Partei. In Punkt 11 werde eine Ausgleichszahlung an die abtretende Partei in Höhe von S 400.000.- vereinbart und schließlich in den Punkten 11 a) bis 11 f) die Abtretung des GmbH-Anteiles geregelt. Bei einer derartig umfangreichen vergleichsweisen Vermögensaufteilung und Regelung sonstiger Rechte könne eine konkrete Zuordnung von Leistung und Gegenleistung nicht vorgenommen werden. Dem Abtretungspreis von S 1.- komme daher nur

symbolischer Charakter zu. Dies habe zur Folge, dass mangels eines Börsen- oder Marktpreises für die GmbH-Anteile nach § 21 Zif. 3 KVG der Wert des Wertpapiers als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei. Dieser sei nach § 13 BewG zu ermitteln. Maßgebend sei der gemeine Wert der GmbH selbst und nicht jener der KG, denn die KG sei nicht Gegenstand der Vergleichsregelung gewesen, da sie gemäß § 82 EheG nicht in die Aufteilung einzubeziehen sei.

Mit Eingabe vom 10. August 2000 **beantragte** der Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Er führte ergänzend zum bisherigen Berufungsgvorbringen aus, dass die Haftung der GmbH als Komplementärin für die KG als Eventualverbindlichkeit auszuweisen sei und ein fremder Dritter zu diesem Zeitpunkt nicht bereit gewesen wäre, den Preis zu bezahlen, der sich aus der "Gemeinen-Wert-Berechnung" ergebe.

Das Finanzamt legte die Berufung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den unabhängigen Finanzsenat über.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 18. Juni 2004 gab der Vertreter des Bw. bekannt, dass die KomplementärgesmbH an der KG lediglich als Arbeitsgesellschafterin und nicht auch am Betriebsvermögen beteiligt sei. Die KG-Anteile seien zu 100% dem Kommanditisten (dem Berufungswerber) zuzurechnen.

Er legte eine Einheitswertberechnung des Betriebsvermögens der F Z GmbH & Co KG zum 1.1.2000 vor. In dieser Berechnung standen Aktive in Höhe von S 9.285.063.- Passiva von S 11.084.857.- gegenüber, sodass sich ein negativer Einheitswert von S 1.799.794.- ergab. Dazu bemerkte er, dass die baulichen Investitionen in Mietobjekte mit einem Wert von 50% angesetzt worden seien, da es sich um kein Superädifikat handle und der Buchwert bei Verkauf des Betriebes nicht erzielbar wäre, weil laut Bestandvertrag nach Ablauf des Bestandverhältnisses alle Baulichkeiten in das Eigentum des Bestandgebers übergehen würden. Aus der beigelegten Aufstellung war ersichtlich, dass dadurch ein Betrag von S 3.225.714.- vom errechneten Wert des Anlagevermögens abgezogen wurde. Er wiederholte, dass ein fremder Dritter zum Zeitpunkt 1.1.2000 für die Anteile an der KomplementärgesmbH aufgrund der negativen Entwicklung in den Jahren 1998 und 1999 nichts bezahlt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 21 Zif. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) wird die Steuer regelmäßig von dem vereinbarten Preis berechnet.

Wenn ein Preis nicht vereinbart ist, ist nach § 21 Zif 2 KVG der mittlere Börsen- oder Marktpreis, der für das Wertpapier am Tag des Geschäftsschlusses gilt, maßgeblich.

Wenn es sowohl an einer Preisvereinbarung als auch an einem Börsen- oder Marktpreis fehlt, wird die Steuer gemäß § 21 Zif 3 KVG nach dem Wert des Wertpapiers berechnet.

Wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wird, ist die Abtretung des gegenständlichen GmbH-Anteiles Teil einer umfangreichen Vermögensaufteilung im Zuge eines gerichtlichen Scheidungsvergleiches. Eine konkrete Zuordnung von Leistung und Gegenleistung kann nicht vorgenommen werden. Dem Abtretungspreis von S 1.- kommt daher nur symbolischer Charakter zu. Dies hat zur Folge, dass mangels eines Börsen- oder Marktpreises für die GmbH-Anteile nach § 21 Zif. 3 KVG der Wert des Wertpapiers als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Der Wert von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nach **§ 13 BewG** zu ermitteln.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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 der Gesellschaft zu schätzen.

Nach **§ 10 Abs. 2 BewG** wird der **gemeine Wert** 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. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Der gemeine Wert ist grundsätzlich aus Verkäufen abzuleiten. Nur wenn sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten lässt, ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Unter Verkäufen sind allerdings **nur tatsächliche Verkäufe** und keine hypothetischen Verkäufe zu verstehen. Die Behauptung des Berufungswerbers, ein fremder Dritter hätte zum strittigen Zeitpunkt für die Anteile an der F Z GmbH nichts bezahlt, kann also nicht dazu führen, dass der gemeine Wert aus diesem fiktiven Wert abgeleitet wird, sondern die vom Berufungswerber angeführten Gründe können

allenfalls bei der Schätzung des Gesamtvermögens bzw. der Ertragsaussichten der Gesellschaft berücksichtigt werden.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren wurde der gemeine Wert nach dem **Wiener Verfahren 1996** ermittelt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt das Wiener Verfahren zwar nicht eine verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar (s. VwGH vom 25.4.1996, 95/16/0011 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Der Vermögenswert der KG beeinflusst den **Vermögenswert der GmbH** grundsätzlich nicht, da die F Z GmbH (KomplementärgmbH) an der F Z GmbH & Co KG lediglich als Arbeitsgesellschafterin und nicht auch am Betriebsvermögen der KG beteiligt ist. Der Vertreter hat den Vermögenswert der GmbH mit S 164.- je S 100.- Nennkapital berechnet. Ausgangswert für die Berechnung war das handelsrechtliche Eigenkapital in Höhe von S 912.504.-. In der Bilanz scheint als größter Aktivposten "Forderungen an verbundene Unternehmen" auf. Die Uneinbringlichkeit oder teilweise Uneinbringlichkeit dieser Forderungen an die F Z GmbH & Co KG wurde vom Bw. nicht behauptet. Auch aus der vom Vertreter übermittelten Einheitswertberechnung des Betriebsvermögens der F Z GmbH & Co KG zum 1.1.2000 ergibt sich kein Hinweis auf eine (teilweise) Uneinbringlichkeit dieser Forderungen. Ein negativer Einheitswert des Betriebsvermögens bedeutet ebensowenig wie der einmalige Verlust im Jahr 1999 die Gefährdung der Einbringlichkeit. Nach § 14 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringen Wert begründen. Das handelsrechtliche Eigenkapital bildet daher eine taugliche Grundlage für die Schätzung des Vermögenswertes der F Z GmbH.

Dem Einwand des Bw., wonach die **Haftung der Komplementär-GmbH** für die KG als Eventualverbindlichkeit anzusehen sei und deshalb ein fremder Dritter zum strittigen Zeitpunkt für die Anteile an der F Z GmbH nichts bezahlt hätte, kann so nicht gefolgt werden. Festzuhalten ist, dass die KG grundsätzlich für ihre Schulden selbst einzustehen hat. Nur wenn diese bei der KG uneinbringlich sind, hat die Komplementär-GmbH für die KG einzustehen. Diese Haftung mindert natürlich den Wert der GmbH, wird aber bei ausreichendem Eigenkapital und durchschnittlichen Gewinnaussichten mit dem im Wiener Verfahren vorgesehenen Pauschalabschlag von 10% (des handelsrechtlichen Eigenkapitals) mitberücksichtigt sein.

Nach den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 7. November 2000 betrug der Gewinn der KG im Jahr 1997 S 1.069.587,94 und im Jahr 1998 S 259.559,63; der Verlust des Jahres 1999 S 2.366.915,25. Dieser Verlust macht im berufungsgenständlichen Fall eine individuelle **Schätzung des Vermögensabschlages für die Komplementärhaftung** notwendig. In der Beilage zu den Steuererklärungen für das Jahr 1999 wird bemerkt, dass dieser Verlust durch eine Fehlkalkulation einer Großbaustelle und durch ineffiziente Arbeitsabwicklung wegen notwendiger hoher Fremdleistungen entstanden sei. Für das Jahr 2000 seien gravierende Maßnahmen vorgenommen worden, um wieder positive Ergebnisse erwirtschaften zu können. Im Jahr 2000 konnte die KG dann wieder einen Gewinn (lt. Bescheid in Höhe von S 900.880.-) erzielen. Dieser Gewinn war allerdings zum Bewertungsstichtag in dieser Höhe noch nicht absehbar und kann daher (als nachträgliches Ereignis) bei der Schätzung des Wertes der GmbH-Anteile nicht berücksichtigt werden. Unter Berücksichtigung aller zum Stichtag bekannten Umstände schätzt die Rechtsmittelbehörde zum 1.1.2000 die konkrete Wertminderung für die Komplementärhaftung auf 40%. Hingewiesen wird dabei auf das jeder Schätzung innewohnende Unsicherheitselement, welches bei der Schätzung einer Wertminderung wegen einer bestehenden Haftung naturgemäß besonderes groß ist.

Der **Ertragswert einer GmbH** (Ertragsaussichten der GmbH) wird nach dem Wiener Verfahren aufgrund der Erträge der drei letzten Jahre vor dem Stichtag ermittelt. Da die F Z GmbH (KomplementärgmbH) an der F Z GmbH & Co KG lediglich als Arbeitsgesellschafterin mit gleichmäßigen Erträgen beteiligt war und diese Erträge auch in den folgenden Jahren zu erwarten waren, sind die Einwendungen des Berufungswerbers nicht geeignet, die nach dem Wiener Verfahren berechneten Ertragsaussichten abzuändern. Es bleibt daher bei dem vom Vertreter berechneten Betrag von S 224.- je S 100.- Nennkapital.

Der vom Vertreter berechnete gemeine Wert der GmbH-Anteile wird daher wie folgt abgeändert:

Vermögenswert je S 100.- Nennkapital	98	164 abzüglich 40%
Ertragswert je S 100.- Nennkapital	224	unverändert
gemeiner Wert je S 100.- Nennkapital	161	bisher 194

Die **Bemessungsgrundlage** für die Börsenumsatzsteuer – das ist der gemeine Wert der gegenständlichen GmbH-Anteile im Nominale von S 375.000.- - beträgt daher **S 603.750.-** (anstatt bisher 727.500.-).

Aus den angeführten Gründen war der Berufung **teilweise stattzugeben** und die Börsenumsatzsteuer mit S 15.093.- (entspricht € 1.096,85) festzusetzen.

Linz, 9. September 2004