



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L.H., Adresse, vertreten durch die Rechtsanwaltspartnerschaft.X, vom 17. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Mai 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 31. Dezember 1998 wurde die von den Vertragsparteien am gleichen Tag bereits unterfertigte Urkunde mit der Überschrift "Abtretungsvertrag" notariell bekräftigt. Dieser Abtretungsvertrag wurde abgeschlossen zwischen W.H. als Schenkungsgeber einerseits und C.H. und L.H., beide als Schenkungsnehmerinnen andererseits. Punkt I dieses Abtretungsvertrages hatte folgenden Wortlaut:

"Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck ist unter FN Zahl die Firma "I.GmbH " mit dem Sitz in Ort eingetragen.

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 1.000.000,-- und ist zur Gänze bar eingezahlt. Herr W.H. hält einen zur Gänze bar eingezahlten Geschäftsanteil im Nennbetrag von S 250.000,-- an dieser Gesellschaft. Er ist sohin mit 25 % beteiligt.

Herr W.H. schenkt nun einen Teil dieses Geschäftsanteiles, der einer voll einbezahlten Stammeinlage von S 100.000,-- entspricht, seiner Frau C.H. und einen weiteren Teil seines erwähnten Geschäftsanteiles, der einer voll einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von S 50.000,-- entspricht, seiner Mutter L.H.. Die beiden letztgenannten nehmen die Schenkung an.

Herr W.H. bleibt sohin Gesellschafter mit einem Geschäftsanteil, der einer voll eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von S 100.000,-- entspricht. "

Die Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren 1996 ergab bezogen auf das Stammkapital der Gesellschaft einen gemeinen Wert der Anteile dieser Gesellschaft mbH von 15.029.567 S.

Gegenüber L.H. (im Folgenden: Bw.) wurde ausgehend vom Wert des abgetretenen GmbH-Anteiles von 751.478,05 S und nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 6.000 S für diesen Schenkungsvorgang mit dem bekämpften Bescheid vom 14. Mai 2002 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) die Schenkungssteuer mit 12 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 745.470 S im Betrag von 6.501,02 € festgesetzt. Laut Begründung erfolgte die Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH Anteile gesondert. Gleichzeitig erging auch gegenüber C.H. hinsichtlich ihres Erwerbes ein entsprechender Schenkungssteuerbescheid.

Mit einheitlichem Schriftsatz wurde innerhalb der Berufungsfrist von L.H. und auch von C.H. gegen ihren jeweiligen Schenkungssteuerbescheid Berufung erhoben mit folgender auszugsweise wiedergegebener Begründung:

"Bei der Berechnung des durchschnittlichen Jahresertrages wurden die Ergebnisse der Jahre 1996 bis 1998 zugrunde gelegt.

Bereits Ende 1998 war abzusehen, daß die Gesellschaft aufgrund der zunehmenden Konkurrenz und des Kostendruckes in Schwierigkeiten geraten würde, was sich dann auch mit Minusergebnissen in den Bilanzen der Jahre 1999 bis 2001 niederschlug. Siehe auch den beiliegenden Artikel vom 26.09.2002 des XY-Anzeiger, aus dem hervorgeht, daß das Unternehmen I.GmbH ohne Sanierungsmaßnahmen vor dem Aus steht.

Ich bitte Sie deshalb aufgrund der dargestellten Verlust- bzw. Konkursaussichten im Anschluß an die 3 Bewertungsjahre 1996 bis 1998 die Schenkungssteuerscheide auf Null zu setzen, da den Schenkungen wertlose Anteile zugrunde lagen."

Die an L.H. gerichtete abweisende Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2003 (eine gleichlautende BVE erging gegenüber C.H.) stützte sich auf folgende Begründung:

"Die Berufungsausführungen, wonach zum Zeitpunkt der Zuwendungen die in den Folgejahren eintretenden Schwierigkeiten bereits absehbar waren, gehen ins Leere.

Dies unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Jahr 1999 auf S 8.695.000,-- angestiegen ist. Vor allem ist jedoch darauf zu verweisen, dass laut Lagebericht zum 31.12.1999! eine äußerst erfolgreiche Zukunftsentwicklung vorausgesagt wird. Unter diesen Aspekten kann Ihrem Vorbringen kein Erfolg beschieden sein. "

Während noch der Schenkungssteuerbescheid an die alte deutsche Adresse (dt.Adresse.alt) der Bw. adressiert und diese Briefsendung von der Post dem Finanzamt mit dem Vermerk „Empfänger unter der angegebenen Adresse nicht zu ermitteln“ zurückgestellt worden war, wurde nach Ermittlung der neuen dt. Adresse (dt.Adresse.neu) in einem weiteren Zustellvorgang der Bescheid an die neue Adresse adressiert und augenscheinlich (dies zeigt die dagegen erhobene Berufung) auch tatsächlich zugestellt. Da die Berufungsvorentscheidung bereits an die neue Zustelladresse der Bw. adressiert und die Briefsendung auch nicht von der Post als unzustellbar zurückgestellt worden war, durfte das Finanzamt berechtigt von einer tatsächlich erfolgten Zustellung der Berufungsvorentscheidung

unter der neuen dt. Adresse ausgehen. Während aber (im Namen) von C.H. ein Vorlageantrag gestellt worden war, wurde laut Aktenlage von L.H. kein solcher eingebracht. Das Finanzamt legte daher allein die Berufung der C.H. dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, worüber dieser mit Berufungsentscheidung vom 8. November 2005 abgesprochen hat. Unter Zahl 2006/16/0114 ist ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig, wobei der VwGH bezüglich dieser Beschwerdesache einen Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG stellte, den Schenkungsteuergrundtatbestand als verfassungswidrig aufzuheben.

Am 18. Mai 2007 wurde vom rechtlichen Vertreter im Namen der L.H. beim unabhängigen Finanzsenat zum einen ein „Antrag“ auf ungesäumte (jedenfalls noch rechtzeitig vor der nächsten VfGH- Session) Entscheidung über die Berufung gestellt, *„da bis dato über meine Berufung nicht entschieden wurde.“* Am gleichen Tag wurde zum anderen auch eine Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht, worin unter Darstellung der Verfahrensabläufe bezüglich der Berufungen von C.H. und L.H. im Wesentlichen die Verletzung der Entscheidungspflicht wie folgt begründet wurde: *„Während über die Berufung meiner Schwiegertochter durch Berufungsvorentscheidung und Berufungsentscheidung wie eingangs dargestellt entschieden wurde, **erging in meinem Fall über die Berufung vom 2.9.2002, eingelangt beim Finanzamt am 9.9.2002, bis heute keine Entscheidung.**“*

Die Säumnisbeschwerde wurde am 29. Mai 2007 dem unabhängigen Finanzsenat mit der Aufforderung zugestellt, binnen 3 Monaten den versäumten Bescheid zu erlassen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt. Dem Finanzamt Innsbruck wurde sowohl der „Antrag“ als auch die Säumnisbeschwerde iKW. zur Stellungnahme vorgehalten. Letztlich führte das Finanzamt aus, an die Berufungswerberin L.H. sei unter der neuen Adresse am 28. November 2003 eine abweisende Berufungsvorentscheidung ohne Zustellnachweis abgefertigt worden war. Da diese Postsendung laut Aktenlage nicht zurückgelangt ist und die Bw. L.H. durch all die Jahre hindurch die Nichtentscheidung über ihre Berufung nicht moniert habe, spreche dies nach Ansicht des Finanzamtes für eine tatsächlich erfolgte Zustellung der Berufungsvorentscheidung, die Rechtskraft erlangte. Diese Ausführungen des Finanzamtes wurden der Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht. Darauf eingehend wurde vom rechtlichen Vertreter mit Schreiben vom 29. Mai 2007 ausdrücklich unter Beweisanbot einer Parteienvernehmung nochmals ausgeführt, der *„Frau L.H. ist eine Berufungsvorentscheidung nie zugekommen.“* Außerdem wurde darin durchaus plausibel erklärt, warum die Bw. die Nichtentscheidung über ihren Berufsfall bislang nicht moniert hatte, ging sie doch davon aus, dass vorher über die Berufung der C.H. gleichsam als Musterfall rechtskräftig entschieden werde. Da aber vom bisherigen deutschen Vertreter am 16. November 2004, somit zum Zeitpunkt nach Abfertigung der beiden Berufungsvorentscheidungen, hinsichtlich beider von

ihm vertretenen Mandanten noch ergänzendes Sachverhaltsvorbringen vorgetragen wurde, spreche dies deutlich dafür, dass der Steuerberater dabei von zwei offenen Verfahren ausgegangen ist.

Der unabhängige Finanzsenat als belangte Behörde der Säumnisbeschwerde kommt auf Grund der vorliegenden Sachlage zum Ergebnis, letztlich könne jedenfalls nicht gesichert davon ausgegangen werden, dass die über die Berufung der L.H. absprechende Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2003 dieser tatsächlich zugestellt und dadurch wirksam geworden ist. Bestehen somit bezüglich des Tatumstandes, ob vom Finanzamt über die Berufung der L.H. durch diese Berufungsvorentscheidung rechtskräftig entschieden worden war, zumindest Zweifel, weshalb das Nichtvorliegen einer Verletzung der Entscheidungspflicht nicht schlichtweg ausgeschlossen werden konnte, dann war nach Ansicht der belangten Behörde der Aufforderung des Verwaltungsgerichtshofes darin zu entsprechen, dass innerhalb der gesetzten Frist der versäumte Bescheid erlassen und über die Berufung nunmehr mit dieser Berufungsentscheidung entschieden wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach dem gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anzuwendenden § 13 Abs. 2 BewG 1955 idF. BGBl. Nr. 447/1972 sind unter anderem Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung 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.

Die Bestimmung des § 13 Abs. 2 Satz 2 BewG lässt erkennen, dass der Gesetzgeber von einer Berücksichtigung sowohl des Sachwertes des Unternehmens der Gesellschaft als auch seines Ertragswertes ausgegangen ist. Die Schätzung des gemeinen Wertes der Anteile von Kapitalgesellschaften erfolgt nach dem sogenannten Wiener Verfahren 1996, stellt doch das Wiener Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 47 zu § 19 ErbStG).

Im vorliegenden Berufungsfall wird der nach dem Wiener Verfahren 1996 ermittelte gemeine Wert der Anteile an der I.GmbH mit dem Argument bekämpft, bereits Ende 1998 sei

abzusehen gewesen, dass die Gesellschaft auf Grund der zunehmenden Konkurrenz und des Kostendruckes in Schwierigkeiten geraten würde, was sich dann auch mit Minusergebnissen in den Bilanzen der Jahre 1999 bis 2001 niedergeschlagen habe. Wegen der dargestellten Verlust- bzw. Konkursaussichten im Anschluss an die 3 Bewertungsjahre 1996 bis 1998 sei davon auszugehen, dass der Schenkung wertlose Anteile zugrunde lagen.

Auf den Einwand der absehbaren schlechten künftigen wirtschaftlichen Entwicklung ist wie folgt einzugehen. § 13 Abs. 2 Satz 2 BewG sieht ausdrücklich vor, dass die Ertragsaussichten und nicht die tatsächlich nach dem Bewertungsstichtag erzielten Erträge bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen zu berücksichtigen sind. Die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ist eine Prognoseentscheidung, die nicht von bereits feststehenden (zukünftigen) Ergebnissen abgeleitet werden kann. Da die Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ihrem Wesen nach somit auf Prognosen, nicht aber auf bereits feststehende Ergebnisse beruhen, können diesbezügliche Feststellungen nur im Schätzungsweg getroffen werden. Zukünftige Entwicklungen sind dabei nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind. Wertbestimmend können solche Kenntnisse sohin nur sein, als sie eine Ertragsentwicklung betreffen, die nach dem Bewertungsstichtag nicht einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat, also am Bewertungsstichtag bereits prognostizierbar war (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 48a zu § 19 ErbStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Den vorliegenden Streitfall entscheidet somit, ob die eingewendete negative wirtschaftliche Entwicklung am Bewertungsstichtag 31. Dezember 1998 auf Grund konkreter Umstände bereits prognostizierbar war, denn nur dann ist diese bei der Bewertung der in Rede stehenden GmbH-Anteile zu berücksichtigen.

Vorerst ist festzuhalten, dass Ausgangsgröße zur Ertragswertermittlung das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der drei Wirtschaftsjahre 1996 bis 1998 bildete. Die sachliche Richtigkeit der angesetzten Beträge blieb unbestritten. Unter Darstellung der bestehenden Rechtslage wurde die Bw. C.H., die in ihrem Vorlageantrag zum Nachweis der behaupteten Unrichtigkeit des Lageberichtes J.S als Zeuge namhaft gemacht hatte, von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Vorhalt

"bezugnehmend auf die gegenständliche Berufung ersucht, unter Vorlage diesbezüglicher Nachweise (gegebenenfalls der schriftlichen Zeugenaussage des J.S) stellungnehmend darauf einzugehen und detailliert unter genauer Darstellung der von Ihnen vorgenommenen Berechnung darzulegen, auf Grund welcher Ansätze der gemeine Wert des Ihnen geschenkten GmbH- Geschäftsanteiles zum

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (§ 18 ErbStG) den von Ihnen begehrten Wertansatz von Null S ergibt. Insbesondere möge unter Beischluss entsprechender Nachweise ausgeführt werden, auf Grund welcher am Bewertungsstichtag bereits vorliegender konkreter Umstände die zukünftige Entwicklung der Ertragsaussichten der Gesellschaft prognostizierbar war und in welchem Ausmaß sich diese auf die Ertragsaussichten konkret auswirkten. Die ausgewiesenen und mit einem Bestätigungsvermerk der Abschlussprüfer versehenen Betriebsergebnisse des Rumpfwirtschaftsjahres 1.7.- 31.12.1998 und des Kalenderjahres 1999, also jener Zeiträume, die unmittelbar vor bzw. nach dem Schenkungszeitpunkt lagen, sprechen jedenfalls gegen den Berufungseinwand, dass den "Schenkungen wertlose Anteile zugrunde lagen."

Abgestellt auf das Vorbringen in ihrem Vorlageantrag sollte diese Bw. überdies zu folgenden Vorhaltungen Stellung beziehen:

"1.) Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.1998 wurde für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.7.- 31.12.1998 ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 2,671.086,33 S ausgewiesen. In diesem Ergebnis war bereits eine außerplanmäßige Abschreibung von Anteilen an verbundenen Unternehmen in Höhe von 1,339.955 S und eine Forderungswertberichtigung gegenüber verbundenen Unternehmen im Betrag von 2,081.969 S berücksichtigt. Damit fanden die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Tochterunternehmen in der Schweiz und in Schweden bereits in der Ermittlung des Betriebsergebnisses entsprechenden Eingang. Dennoch wurde ein Betriebsergebnis in dieser Höhe für diese sechs Monate erzielt. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass bis 31.12.1998 Herr J.S der Geschäftsführer der Gesellschaft war und damit die Erstellung des Jahresabschlusses in seine Verantwortlichkeit fiel.

Bei Berücksichtigung dieses Rumpfwirtschaftsjahres (bei linearer Hochrechnung) würde sich überdies ein höherer Ertragswert ergeben, als bislang vom Finanzamt aus den Jahren 1996 bis 1998 errechnet worden war.

2.) Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1999 wurde von den Abschlussprüfern ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 8,695.404 S ausgewiesen. Im Lagebericht des Vorstandes wurden ein Rückblick und ein Ausblick vorgenommen und die Marktentwicklung und der Geschäftsverlauf der Tochterfirmen in Schweden und in der Schweiz entsprechend dargelegt. Erwähnt wird noch, dass die Gesellschaft mbH am 2. Juli 1999 in eine AG umgewandelt wurde und J.S in dieser AG der Aufsichtsratsvorsitzende war. Nach § 96 AktG hat aber der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, den Vorschlag für die Gewinnverteilung und den Lagebericht zu prüfen und der Hauptversammlung darüber zu berichten. Es wäre daher wohl Aufgabe dieses Aufsichtsratsmitgliedes gewesen, ihm bekannte Unrichtigkeiten des Jahresabschlusses aufzuzeigen. Weiters ist ein Nachweis für den Einwand, dass "durch Einfluss der G.AG das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht um die negativen Ergebnisse der Gesellschaften in der Schweiz und Schweden reduziert worden ist" zu erbringen und wie hoch diese negativen Ergebnisse waren. Weiters möge unter Angabe der konkreten Positionen des Jahresabschlusses überhaupt dargelegt werden, dass bislang die Ergebnisse der verbundenen Gesellschaften in die Jahresabschlüsse der Wirtschaftsjahre 1996-1998 und des Rumpfwirtschaftsjahres der I.GmbH einbezogen waren. Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der I.GmbH geht eine solche Einbeziehung der Ergebnisse der verbundenen Gesellschaften jedenfalls nicht mit ausreichender Deutlichkeit hervor."

Im Zuge der eingeforderten umgehenden Erlassung der Berufungsentscheidung stellte mit Schreiben vom 31. Mai 2007 die Bw. L.H. bezüglich der Feststellung des Sachverhaltes außer Streit, dass sie den Inhalt des obzitierten im Berufungsverfahren gegenüber der C.H. ergangenen Bedenkenvorhaltes gegen sich gelten lasse und sich der Vorhaltbeantwortung der C.H. anschließe.

Auf die obzitierten Ausführungen ging aber C.H. in der Vorhaltbeantwortung in keinsten Weise inhaltlich ein, insbesondere unterließ es diese Bw. anzuführen und nachzuweisen, welche konkreten Umstände am Bewertungsstichtag die behauptete negative wirtschaftliche Entwicklung prognostizierbar machten. Die Betriebsergebnisse des Rumpfwirtschaftsjahres

1.7.- 31.12.1998 (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2,671.086,33 S wobei darin bereits eine Abschreibung von Anteilen an verbundenen Unternehmen in Höhe von 1,339.955 S und eine Forderungswertberichtigung gegenüber verbundenen Unternehmen im Betrag von 2,081.969 S erfolgswirksam berücksichtigt worden war) zusammen mit den Ausführungen im Prüfungsbericht zum 31. Dezember 1998 und das (unmittelbar an den Bewertungsstichtag anschließende) Betriebsergebnis des Jahres 1999 (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 8.695.404 S) im Konnex gesehen mit den Aussagen im "Lagebericht des Vorstandes der I.AG zum 31.12.1999" (die I.GmbH wurde mit 2. Juli 1999 durch eine formwechselnde Umwandlung in eine AG umgewandelt) über die weitere positive wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft ergaben keine Anhaltspunkte für eine erkennbare drastische Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen als Folge von zunehmender Konkurrenz und gesteigerten Kostendruckes. Am Bewertungsstichtag waren demzufolge entgegen dem Berufungsvorbringen keineswegs konkrete Umstände erkennbar, die eine zukünftige negative Entwicklung der Ertragsaussichten prognostizierbar gemacht hätten. Die Ertragsentwicklung hat vielmehr einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen. War daher die im Jahr 2002 und damit mehr als 3 Jahre nach dem Bewertungsstichtag eingetretene schlechte Wirtschaftslage der Gesellschaft nicht auf Grund besonderer Anhaltspunkte zum Bewertungsstichtag schon eindeutig vorhersehbar, dann stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes diese Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung keinen konkret erkennbaren Umstand dar, der bei der Bewertung der in Rede stehenden Geschäftsanteile zu berücksichtigen war. Das Finanzamt hat daher zu Recht den Ertragswert aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten (den Betriebsergebnissen der Wirtschaftsjahre 1996-1998) abgeleitet und die Bewertung nach dem Wiener Verfahren 1996 vorgenommen, ohne dass ein Abschlag vom gemeinen Wert auf Null S erfolgte, waren doch entgegen dem Berufungsvorbringen die eingewendeten Verlust- bzw. Konkursaussichten zum Bewertungsstichtag nicht erkennbar. Der Schenkung lagen entgegen den letztlich unbewiesen gebliebenen Einwänden der Bw. keine wertlosen GmbH-Anteile zugrunde, vielmehr ergab die Bewertung nach dem Wiener Verfahren 1996 (die zahlenmäßige Richtigkeit der Berechnung als solche blieb unbestritten) einen gemeinen Wert der geschenkten GmbH-Anteile von 751.478,05 S.

Erstmals im Vorlageantrag und dann in der Vorhaltbeantwortung wurde von der Bw. C.H. im Ergebnis behauptet, dass das die Schenkungsteuerpflicht auslösende Rechtsgeschäft, nämlich der notarielle Abtretungsvertrag vom 31. Dezember 1998, zufolge Anfechtung durch sie mit ex tunc-Wirkung aufgehoben worden sei. Diesbezüglich wird im Rahmen der Vorhaltbeantwortung vorgebracht, aufgrund der Anfechtung sei die Anteilsübertragung von Anfang an nichtig gewesen. Auch die Bw. L.H. führt nunmehr unter Übermittlung der

diesbezüglichen Unterlagen aus, dass infolge Anfechtung die Anteilsübertragung von Anfang an nichtig gewesen sei.

Nach den vorgelegten Unterlagen hat die Bw. an ihren Sohn W.H. betreffend "Schenkung der Anteile an der I.GmbH vom 31.12.1998" ein Schreiben vom 29. Juni 1999 gerichtet das folgenden Wortlaut hatte:

"Lieber W,
bei der obigen Schenkung hattest Du mir erklärt, dass die geschenkten Anteile in 1999 in Aktien einer Aktiengesellschaft umgewandelt würden, die dann aufgrund des dann auch in 1999 stattfindenden Börsenganges hoch profitabel zu verkaufen wären.
Da es jetzt im Juli erst zu der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft kommen soll, ein Börsengang wie mir bestätigt wurde aber gar nicht abzusehen ist, fühle ich mich hinsichtlich der Schenkung getäuscht und fechte deshalb die Schenkung an, da ich mit den umgewandelten Aktien dann nichts mehr zu tun haben möchte.
Ich bitte Dich daher, mir die Anfechtung zu bestätigen und diese anzuerkennen."

Mit Schreiben vom 1. Juli 1999 antwortete W.H. der Bw. wie folgt:

"Liebe L.,
unter Bezugnahme auf Dein Schreiben vom 29.06.1999 bestätige ich Dir die erklärte Anfechtung und erkenne diese an."

Gemäß § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. November 1994, Zl. 92/16/0188 (siehe auch Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 96/16/0038), auf seine bisherige Rechtsprechung verwiesen, wonach die durch die rechtliche Anfechtbarkeit veranlasste einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen sei. Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" könne es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. In jenem Erkenntnis wurde auch darauf verwiesen, dass die Parteien aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung wieder abgehen können, dass es aber nicht in ihrem Belieben stehen kann, die an keine weitere Voraussetzungen geknüpften einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc- Wirkung zu gestalten.

Die Bw. sieht ihr Schreiben vom 29. Juni 1999 als außergerichtliche Anfechtungserklärung. Ohne hier auf die Frage einzugehen, ob zur Auflösung bzw. Abänderung eines irrumsbehafteten Rechtsgeschäftes eine außergerichtliche Gestaltungserklärung schon ausreicht (im Erkenntnis vom 26. Juni 1997, 96/16/0150 vertritt der VwGH unter Hinweis auf Rummel in Rummel, ABGB I/2 Rz 19 zu § 871 sowie Rz 7a zu § 901 ABGB den Rechtsstandpunkt, eine Vertragsanfechtung wegen Irrtums oder Wegfalls der Geschäftsgrundlage sei gerichtlich vorzunehmen, siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 41 zu § 1 ErbStG) kann im Gegenstandfalls

aus nachstehenden Gründen ausgeschlossen werden, dass es sich bei dieser außergerichtlichen Anfechtungserklärung um eine "mit Erfolg durchgeführte Anfechtung" im Sinne des § 23 Abs. 4 BAO handelt, die durch die rechtliche Anfechtbarkeit des Abtretungsvertrages veranlasst war.

In Punkt I des Abtretungsvertrages vom 31. Dezember 1998 wird der Geschenkgegenstand mit jenem Teil des Geschäftsanteiles des W.H. an der I.GmbH, der einer voll einbezahlten Stammeinlage von S 100.000 entspricht, umschrieben. Die Bw. nahm die Schenkung des Geschäftsanteiles an dieser GmbH an. Unter Punkt III leistete der Abtretende mit Ausnahme der darin angeführten Tatumstände (die im Streitfall keine Rolle spielen) *"keine Gewähr für bestimmte Erträge oder sonstige bestimmte Eigenschaften der abgetretenen Geschäftsanteile"*. Für die Bw. als Geschenknehmerin war somit klar erkennbar, dass es sich um einen geschenkten GmbH- Anteil handelte. Da laut Punkt III der Geschenkgeber ausdrücklich keine Gewähr für bestimmte Erträge oder sonstige bestimmte Eigenschaften der geschenkten GmbH- Anteile leistete, konnte sie im Ergebnis auch nicht in Irrtum über den Geschenkgegenstand oder über dessen Beschaffenheit durch den Geschenkgeber geführt worden sein. Über die erst in der Zukunft liegenden Ereignisse, nämlich die formwechselnde Umwandlung der GmbH in eine Aktiengesellschaft im Jahr 1999 war die Bw. vom Geschenkgeber überdies in Kenntnis gesetzt worden. In der außerordentlichen Generalversammlung vom 2. Juli 1999 wurde die Umwandlung der GmbH in eine Aktiengesellschaft beschlossen und durchgeführt. Dass aber ein Börsengang "gar nicht abzusehen ist", lässt unter Beachtung der Bedeutung der Aktie als übertragbares/veräußerbares Wertpapier und als Mitgliedschaftsrecht an der AG (vermittelt das Recht auf Gewinn und auf einen Anteil am Liquidationserlös aber auch Herrschafts(Verwaltungs)rechte) nicht erkennen, warum dadurch für die Bw. bezüglich der Werthaltigkeit ihres Aktienbesitzes eine gravierende Änderung eingetreten wäre. Auch die Bw. selbst hat in der Anfechtungserklärung diesbezüglich keine konkreten Angaben gemacht. Der von der Bw. in der Anfechtungserklärung angeführte "Irrtum" (Täuschung) war somit nicht wesentlich und auch nicht vom Geschenkgeber veranlasst, betraf dieser doch nicht den vereinbarten Geschenkgegenstand, nämlich den "GmbH- Geschäftsanteil" als solchen, sondern eine in der Zukunft liegende Erwartung. Wenn die Bw. "mit den umgewandelten Aktien dann nichts mehr zu tun haben möchte" impliziert dies keineswegs, dass die Bw. über den Gegenstand der Schenkung in Irrtum verfangen war. Hat nämlich der Geschenkgeber (Abtretende) laut Punkt III ausdrücklich keine Gewähr für bestimmte Erträge oder sonstige bestimmte Eigenschaften der geschenkten (abgetretenen) Geschäftsanteile geleistet und trat überdies die für das Jahr 1999 schon angekündigte Umwandlung der GmbH in eine AG tatsächlich ein, dann konnte im Schenkungszeitpunkt 31. Dezember 1998 die Bw.

schlichtweg nicht über den Geschenkgegenstand oder eine wesentliche Beschaffenheit desselben in einem Irrtum verfangen oder vom Geschenkgeber darüber getäuscht worden sein. Der angesprochene Anfechtungsgrund lag somit rechtlich (vgl. § 871 Abs. 1 ABGB) nicht vor.

Die Anfechtungserklärung der Bw. (Schreiben vom 29. Juni 1999) und deren Anerkennung durch den Sohn (Schreiben vom 1. Juli 1999) sieht das Berufungsvorbringen als außergerichtliche Anfechtung. Eine "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" im Sinne des § 23 Abs. 4 BAO liegt aber, unabhängig von der Frage, ob zur Auflösung bzw. Abänderung eines irrumsbehafteten Rechtsgeschäftes eine außergerichtliche Gestaltungserklärung schon ausreicht, nur dann vor, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. Im Streitfall war im Ergebnis davon auszugehen, dass es an dieser "rechtlichen Anfechtbarkeit" fehlte, konnte doch die Geschenknehmerin (Bw.) über den vereinbarten Schenkungsgegenstand oder über dessen Beschaffenheit keinesfalls in einem Irrtum verfangen gewesen sein, der vom Geschenkgeber veranlasst worden war. Die Vertragsparteien können auf Grund der ihnen zukommenden Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Beblieben stehen, eine zufolge fehlender "rechtlicher Anfechtbarkeit" einvernehmliche Vertragsaufhebung als "erfolgreich durchgeführte Anfechtung" eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten. In der gegenständlichen außergerichtlichen Anfechtungserklärung der Bw. war zufolge fehlender "rechtlicher Anfechtbarkeit" keine "mit Erfolg durchgeführte Anfechtung" im Sinne des § 23 Abs. 4 BAO zu sehen, die zu einer Aufhebung des Rechtsgeschäftes ex tunc geführt hätte. Der dargelegten Anfechtung des Abtretungsvertrages vom 31. Dezember 1998 konnte somit für die gegenständliche Festsetzung der Schenkungssteuer keine abgabenrechtliche Bedeutung beigemessen werden.

Zusammenfassend hat das Finanzamt zu Recht mit dem bekämpften Bescheid für die ausgeführte Schenkung eines GmbH- Anteiles vom nach dem Wiener Verfahren 1996 ermittelten gemeinen Wert des GmbH- Anteiles in Höhe von 751.478,05 S die Schenkungssteuer mit 6.501,02 € vorgeschrieben. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Juni 2007