

GZ. RV/0487-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid vom 22. November 1993, des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert als die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit Euro 1.111,53 (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von Euro 31.758,03) festgesetzt wird.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

### 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 dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. November 1993 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Schenkungssteuer in Höhe von S 1.800,-- für den auf Grund des Abtretungsvertrages vom 11. Juli 1990 erfolgten schenkungsweisen Erwerb von Geschäftsanteilen an der W GmbH im Nennbetrag von S 250.000,00 fest. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass der gemeine Wert der Geschäftsanteile S 48,00 je S 100,00 Nennkapital, somit für den vom nunmehrigen Berufungswerber (Bw.) erworbenen Geschäftsanteil S 120.000,-- betrug.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass das Unternehmen überschuldet und daher der gemeine Wert mit S 0,00 anzusetzen sei.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat bisher erhoben durch Einsicht in die Akte des Landesgerichtes Wiener Neustadt zu GZ. t und y, in den Veranlagungsakt der (mittlerweile gelöschten) W GmbH beim Finanzamt Baden zu St.Nr. X und in die Abtretungsverträge vom 17. Juni 1992 mit der F GmbH vom 4. November 1994 mit Herrn Ing. St (beide inneliegend im Börsenumsatzsteuerakt Ib- des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien).

Auf Grund der aufgenommenen Beweise gelangte der unabhängige Finanzsenat zu folgender Sachverhaltsfeststellung:

Mit Notariatsakt vom 11. Juli 1990 übertrug bzw. trat die bisherige Alleingesellschafterin Frau M ihren Geschäftsanteil an der W GmbH im Nennbetrag von S 500.000,00 je zur Hälfte schenkungsweise an ihre Kinder Herrn H (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.) und Frau H ab.

Punkt I, letzter und vorletzter Absatz des Abtretungsvertrages lauten wie Folgt:

*"Die Vertragsteile stellen einvernehmlich fest, dass die Übertragung der Geschäftsanteile, welche zusammen 100 % des Unternehmens repräsentieren, auch bereits durch Übergabe der Geschäftsunterlagen, der auf die Gesellschaft bezugnehmenden Unterlagen, sowie der Schlüssel zu den Verwaltungs- und Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft an die Übernehmer und Geschenknehmer erfolgte. Die Abtretungen erfolgen jeweils samt allen Rechten und Pflichten sowie allen anhaftenden Gewinnansprüchen."*

Noch im Jahr 1990 wurden Herr H und Frau H im Firmenbuch als Gesellschafter der W GmbH eingetragen.

Nach einer bei der W GmbH durchgeführten Betriebsprüfung erließ das Finanzamt Baden am 4. Juni 1992 einen Feststellungsbescheid, mit dem der gemeine Wert der Anteile an der W GmbH zum 1. Jänner 1989 für je 100 S des Nennkapitals mit S 130,00 festgestellt wurde. Dabei ging das Finanzamt von einem Einheitswert des Betriebsvermögens der W GmbH von

S – 729.000,00 aus. Ebenfalls am 4. Juni 1992 wurde der Einheitswert zum 1. Jänner 1990 mit S – 930.000,00 festgestellt. Beide Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Abtretungsvertrag vom 17. Juni 1992 traten der Bw. und Frau H ihre Geschäftsanteile an der W GmbH um einen Abtretungspreis von S 4.500.000,00, vermehrt beziehungsweise vermindert je nach dem Ergebnis des zum Übergabestichtag noch zu erstellenden Status an die F GmbH ab. Dabei verpflichteten sich die abtretenden Gesellschafter ua. unabhängig von einem Verschulden für alle Verbindlichkeiten anteilig aufzukommen, die in der Bilanz per 31. Dezember 1991 nicht ausgewiesen sind.

Mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1993 erfolgte die Rückübertragung der Geschäftsanteile von der F GmbH an den Bw. und Frau H um den Abtretungspreis von S 4.500.000,--.

Ebenfalls am 12. Juli 1993 wurde zwischen der W GmbH, vertreten durch Frau H, und Herrn S ein Kaufvertrag über die im Vermögen der W GmbH befindliche Liegenschaft in O abgeschlossen, wobei ein Kaufpreis von S 13.900.000,00 (S11.400.000,00 Barzahlung und S 2.500.000,00 Übernahme Belastungen) vereinbart wurde.

In einer am 27. Juli 1993 beim Landesgericht Wiener Neustadt zu y eingebrachten Klage machte Herr Ing. M, der Ehegatte der am 27. Juli 1990 verstorbenen Frau M, seinen Pflichtteil geltend und beantragte er ua. die Feststellung, dass die gegenständliche Übertragung der Geschäftsanteile an der W GmbH unwirksam sei und diese Vermögenswerte in den Nachlass nach Frau M fallen. Dazu wurde in der Klage ua. ausgeführt, dass zum Anlagevermögen der W GmbH eine Liegenschaft mit einem Verkehrswert von rund S 14.500.000,00 gehöre.

In der Klagebeantwortung vom 21. September 1993 bestritt die Verlassenschaft nach Frau M, vertreten durch die erbserklärten Erben Herrn H und Frau H, das Klagebegehren insgesamt. Die Verlassenschaft sei mit mehr als 2,6 Millionen S überschuldet und sei nicht davon auszugehen, dass der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile erheblich über S 2,5 Millionen liege, so dass der Wert der Verlassenschaft insgesamt mit 0,00 zu bewerten sei.

Am 20. Dezember 1993 modifizierte Herr Dkfm. F eine ursprünglich im Jahr 1988 gegen die W GmbH, Herrn Ing. M und Frau M eingebrachte Klage auf Feststellung dahingehend, dass er ua. von der W GmbH die Zahlung eines Betrages von S 16.000.000,00 begehrte (= Verfahren t beim Landesgericht Wiener Neustadt).

Mit Abtretungsvertrag vom 4. November 1994 traten der Bw. und Frau H ihre Geschäftsanteile an der W GmbH um einen Abtretungspreis von S 1.200.000,-- an Herrn Ing. St ab. In diesem Abtretungsvertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Erwerber davon in Kenntnis ist,

dass die Gesellschaft derzeit keine Geschäftstätigkeit entfaltet und dass gegen die Gesellschaft mehrere Verfahren vor dem Landesgericht Wiener Neustadt anhängig sind.

Am 20. April 1995 nahm das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an Hand des Ergebnisses der vom Finanzamt Baden durchgeführten Betriebsprüfung eine Schätzung des gemeinen Wertes der Anteile an der W GmbH zum 1. Jänner 1990 vor. Dabei wurde der gemeine Wert nach dem "Wiener Verfahren 1989" je S 100,00 Nennkapital mit S 187,00 berechnet.

Am 4. Dezember 1999 wurde die W GmbH amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Am 17. August 2001 wurde das Verfahren beim Landesgericht Wiener Neustadt zu y wegen Konkurses der Klägerin (= Verlassenschaft nach Ing. M) unterbrochen. Die W GmbH wurde bis dato nicht zu einer Zahlung gegenüber Herrn Dkfm. F verpflichtet.

Ebenfalls am 17. August 2001 wurde das Verfahren beim Landesgericht Wiener Neustadt zu t wegen Konkurses der Zweitbeklagten (= Verlassenschaft nach Ing. M) unterbrochen. Seit 19. April 2002 ruht dieses Verfahren. Es ist bis dato weder zu einer Rückabwicklung des am 11. Juli 1990 erfolgten Erwerbes von Geschäftsanteilen an der W GmbH wegen Ungültigkeit des Abtretungsvertrages noch zu Leistungen des Bw. und Frau H an Herrn Ing. M oder dessen Rechtsnachfolger wegen Pflichtteilergänzungsansprüchen auf Grund des schenkungsweisen Erwerbes der Geschäftsanteile an der W GmbH gekommen.

Zum Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 26. August 2003 mit dem dem Bw. einerseits dargelegt wurde, dass von einem gemeinen Wert der schenkungsweisen erworbenen Anteile von S 467.000,00 ausgegangen wird und dass deshalb beabsichtigt wird, die Schenkungssteuer nunmehr mit Euro 1.111,53 (entspricht S 15.295,00 festzusetzen), wurde vom Bw. bis dato keine Stellungnahme abgegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes erfolgt. Dies ist im gegenständlichen Fall am 11. Juli 1990 erfolgt.

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

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keine 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.

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.

Im gegenständlichen Fall erfolgten vor dem maßgeblichen Stichtag keine Verkäufe von Geschäftsanteilen an der W GmbH. Nachher erfolgte am 17. Juni 1992 die Abtretung an die F GmbH zum Abtretungspreis von S 4.500.000,-- und am 4. November 1994 an Herrn Ing. St. zum Abtretungspreis von S 1.200.000,--. Die sehr unterschiedliche Höhe des Abtretungspreises ist damit zu erklären, dass im November 1994 die W GmbH ihre Geschäftstätigkeit bereits eingestellt hatte und sich auch die Liegenschaft in O nicht mehr im Gesellschaftsvermögen befand. Da der erste Abtretungsvertrag vom 17. Juni 1992 wieder rückabgewickelt wurde, zwischen dem maßgeblichen Stichtag 11. Juli 1990 und dem zweiten Abtretungsvertrag vom 4. November 1994 mehr als 4 Jahre vergangen sind und in der Zwischenzeit die Geschäftstätigkeit eingestellt wurde, sind die beiden Verkäufe nicht dazu geeignet, daraus den gemeinen Wert der Anteile zum 11. Juli 1990 abzuleiten. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann den in den beiden Abtretungsverträgen vereinbarten Preisen nur eine Kontrollfunktion bei der Anwendung anderer Bewertungsmethoden zukommen.

Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er gemäß § 13 Abs. 2, letzter Satz BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt das "Wiener Verfahren 1989" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes iSd § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar; die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes soll dabei ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zum Ziel haben (vgl. ua. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011).

Im gegenständlichen Fall liegen keine Bilanzen oder Vermögensaufstellungen zum Stichtag 11. Juli 1990 vor, weshalb die Schätzung nach dem "Wiener Verfahren 1989" nur an Hand der zum zeitlich nächstgelegenen Bilanzstichtag 1. Jänner 1990 vorliegenden Unterlagen durchgeführt werden konnten. Ausgehend vom Einheitswert der W GmbH zum 1.1. 1990 von S – 929.361,00 ergab eine vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach dem "Wiener Verfahren 1989" durchgeführte Schätzung einen gemeinen Wert der Anteile von S 187,00 je S 100,00 Nennkapital (siehe die nachstehende Berechnung, alle Beträge in Schilling):

<b>Nennkapital N</b>	500.000,00
----------------------	------------

**Vermögenswert V:**

<i>Einheitswert 1.1.1990</i>	– 929.361,00
<i>abzüglich ausstehende Einlagen</i>	– 160.000,00
<i>Zurechnung des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke</i>	<u>+ 1.249.000,00</u>
<i>Zwischensumme</i>	159.439,00
<i>Kürzung 15 %</i>	<u>- 23.915,00</u>
<i>Vermögensbetrag</i>	135.524,00

$$\mathbf{V: \text{Vermögensbetrag} \times 100/N = 135.524,00 \times 100/500.000,00 = 27,00}$$

<b>Ertragswert E je 100 S Nennkapital:</b>	1987	1988	1989
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	465.648,00	561.636,00	462.208,00
<i>Zurechnung von 60 % der Dotierung des IFB</i>	<u>+ 1.405,00</u>	<u>+ 5.273,00</u>	
<i>Zwischensumme I</i>	467.053,00	566.909,00	462.208,00
<i>Abrechnung der KÖSt (30 % der pos. Eink. aus Gewerbebetrieb)</i>	- 219.040,00	- 280.800,00	- 137.160,00
<i>Abrechnung der im Aufwand enthaltenen Beträge an VSt und ErbStÄqu</i>	- 1.000,00	- 1.000,00	- 5.000,00
<i>Zwischensumme II</i>	247.013,00	285.109,00	320.048,00
<i>Durchschnitt der Zwischensumme II</i>	284.056,00		
<i>Kürzung 10 %</i>	<u>- 28.406,00</u>		
<i>Durchschnittsertrag</i>	255.650,00		

**E: Durchschnittsertrag x 100 x 100/N x 9 = 255.650,00 x 100 x 100/ 500.000,00 x 9 = 346,00**

**Gemeiner Wert (G) je 100 S Nennkapital:**

**G: V + E / 2 = 27,00 + 346,00 / 2 = 187,00"**

Da das Nennkapital zum 1. Jänner 1990 S 500.000,-- betrug, beträgt der nach dem "Wiener Verfahren 1989" ermittelte gemeine Wert aller Anteile an der W GmbH S 935.000,00. Da selbst nach Aufgabe der Geschäftstätigkeit, Verkauf der Betriebsliegenschaft und trotz des beim Landesgericht Wiener Neustadt gegen die W GmbH anhängigen Prozesses im Jahr 1994 vom Bw. und Frau H für die Abtretung der Geschäftsanteile an der W GmbH noch ein Kaufpreis von S 1.200.000,-- lukriert werden konnte, scheint der mit S 935.000,00 nach dem "Wiener Verfahren 1989" im Schätzweg ermittelte gemeine Wert für den Stichtag 11. Juli 1989 keineswegs überhöht und auch der tatsächlich eingetretenen Bereicherung des Bw. und seiner Schwester zu entsprechen.

Da dem Bw. die Hälfte der Geschäftsanteile schenkungsweise abgetreten wurden, ergibt sich ein gemeiner Wert der von ihm schenkungsweise erworbenen Geschäftsanteile von S 467.500,00 und damit folgende Neuberechnung der Schenkungssteuer:

Wert der Zuwendung	S 467.000,00
Freibetrag gemäß § 14 (1) ErbStG	S 30.000,00
Bemessungsgrundlage	S 437.000,00 (entspricht Euro 31.758,03)

Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von S 437.000,00 3,5 % = 15.295,00 (entspricht Euro 1.111,53)

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selber zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233). Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und der angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als die Schenkungssteuer nunmehr mit Euro 1.111,53 festgesetzt wird.