



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau Bw., X., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. November 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag durch Schenkung hat Herr G.G. seinen Geschäftsanteil entsprechend einer Stammeinlage von ATS 510.000,00 (€ 37.063,14), die mit ATS 310.000,00 (€ 22.528,57) eingezahlt ist, an der GmbH (nunmehr =GmbH), an Frau Bw., der Berufungswerberin, abgetreten. Laut Punkt 6. des Vertrages erfolgte der Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf die Übernehmerin mit Unterfertigung des Vertrages. Dieser Vertrag wurde von beiden Vertragsteilen am 5. April 2007 unterfertigt.

Im Jahr 2006 erfolgte eine Übertragung eines Geschäftsbetriebes mit Stichtag 31. August 2005, deren Spuren sich im Wirtschaftsjahr 2006 bilanzmäßig niedergeschlagen haben. Anlässlich einer Prüfung wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die GmbH (nunmehr =GmbH) ausschließlich vermögensverwaltend tätig sei, weshalb bei der Berechnung nach dem Wiener Verfahren die Ertragswertkomponente außer Ansatz zu lassen sei. Der gemeine Wert des Geschäftsanteiles wurde von der Prüfungsabteilung mit € 442.198,68 ermittelt.

Bereits im Prüfungsverfahren wurde seitens der Berufungswerberin bezüglich des Ertragswertes auf das Wiener Verfahren verwiesen. Schon zum Zeitpunkt der Abtretung lagen die Vermietungsumsätze konkret vor. Die Entwicklung der Ertragslage war zum Zeitpunkt der Übertragung schon gegeben. Die ertragsmindernden Umstände waren zum Bewertungsstichtag schon erkennbar und wären nach dem Wiener Verfahren zu berücksichtigen.

Ausgehend von dem von der Prüfungsabteilung ermittelten Wert in der Höhe von € 442.198,68 wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 12. November 2008 vorläufig eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 23.068,-- vorgeschrieben. Der Freibetrag nach § 15a ErbStG in der Höhe von € 365.000,-- wurde bei der Berechnung der Steuer berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde darauf verwiesen, dass der gemeine Wert aus dem Gesamtvermögen und den Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist, wenn im Inland keine Kurswerte oder Verkäufe der Wertpapiere stattgefunden haben. Geeignetes Schätzwertverfahren ist das „Wiener Verfahren 1996.“ Zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile lagen die Vermietungsvorsätze bereits konkret vor. Die Entwicklung der Ertragslage war zum Zeitpunkt der Übergabe gegeben. Da die Entwicklung zum Bewertungsstichtag erkennbar war, wäre sie bei der Wertermittlung nach dem Wiener Verfahren auch zu berücksichtigen gewesen. Bei Berücksichtigung der Ertragsentwicklung liegt der gemeine Wert der übertragenen Anteile unter dem Freibetrag des § 15a ErbStG.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass das Wiener Verfahren eine Methode zur Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) ist. Oberste Maxime des [§ 184 BAO](#) ist, zu einem Ergebnis zu gelangen, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Das Wiener Verfahren ist vorwiegend auf die Bewertung von werbenden Unternehmen ausgerichtet. Dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass das Unternehmen ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist. Der gemeine Wert der Gesellschaft wurde deshalb nur mit dem Vermögenswert (wie bei Neugründungen) berechnet, da vor dem Bewertungsstichtag Umstrukturierungen stattgefunden haben. Bei diesen Umstrukturierungen wurde der operative Bereich ausgegliedert. Bei der zu bewertenden Gesellschaft ist lediglich das unbewegliche Vermögen verblieben. Die bis zum Bewertungsstichtag erzielten Erträge konnten daher nicht als Bewertungsmaßstab für künftige Ertragsaussichten herangezogen werden.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht:

„Das FA hat mit Berufungsvorentscheidung vom 19.12.2008, eingelangt am 29.12.2008, unsere Berufung vom 05.12.2008 gegen den Bescheid vom 12.11.2008 über die Schenkungssteuer gegenüber Frau Bw. abgewiesen.

Dabei wurde auf die Argumente unserer Berufungsschrift vom 05.12.2008 nicht eingegangen. Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass zum Übertragungstichtag aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen die Vermietungsabsicht der beiden Liegenschaften ausreichend konkretisiert war, da im Oktober 2006 seitens unserer Kanzlei schon Mietvertragsentwürfe konzipiert waren, die damals an die Gesellschaft übermittelt worden sind. Überdies wurde schon am 25.09.2006 ein Immobilienbüro zur Begehung der beiden Liegenschaften L1 und L2 eingeladen, woraus das bereits vorgelegte Maklerauftragsanbot vom 28.09.2006 als Antwort seitens der Fa. erfolgt ist (dieses wurde bei der Berufung vom 03.12.2008 vorgelegt).

Daraus zeigt sich, dass bereits zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile am 05.04.2007 Vermietungsaktivitäten konkret vorliegen und daher die Entwicklung der Ertragslage zum Zeitpunkt der Übertragung gegeben und nach dem Wiener Verfahren, insbesondere Anschnitt 3.3 des Erlasses vom 05.2.02002 ZI. 08 1037/1-IV/8/01 zur Berücksichtigung von ertragsmindernden Umständen zum Bewertungsstichtag erkennbar und zu berücksichtigen sind.

Diesbezüglich wird auch auf die Rechtssprechung des VwGH vom 17.10.1980 ZI. 3447/78 vom 27.08.1990 und ZI. 89/15/0124 verwiesen.

Da wir gem. Abschn. 3.3. des Erlasses zum Wiener Verfahren 1996 aufgrund des vorgelegten Maklerschreibens unserer erhöhten Mitwirkungspflicht in Bezug auf die ertragsmindernden Umständen ausreichend nachgekommen sind, beantragen wir, die festgesetzte Schenkungssteuer im Berufungsweg zu beseitigen, da aufgrund unserer Berechnung lediglich € 256.106,30 als Bemessung resultieren und diese unter Anwendung des Freibetrages gem. § 15a ErbschStG zu keiner Besteuerung führen.

In der Berufungsvorentscheidung wird diesen unseren Argumenten nicht näher getreten bzw. den vorgelegten Unterlagen keine ausreichende Würdigung zugebilligt und ist daher die Berufungsvorentscheidung sowohl sachlich unrichtig als auch mit dem Makel der Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet.

Das insbesondere deswegen, da das Wiener Verfahren auch in der Berufungsvorentscheidung als Grundlage zur Schätzung des gemeinen Wertes anerkannt wird. Hingewiesen wird weiters in der Berufungsvorentscheidung, dass eine Bewertung von werbenden Unternehmen für das Wiener Verfahren maßgebend ist.

Dies ist im konkreten Fall gegeben, da eine GmbH ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gem. § 7 KStG und daher sämtliche von ihr ausgeübte Tätigkeit als werbende Tätigkeit anzusehen ist. Das heißt, die erzielten Vermietungsumsätze sind - soweit sie zum Zeitpunkt der Übertragung 05.04.2007 ausreichend konkretisiert waren - für die Berücksichtigung der Ertragsaussichten heranzuziehen. Dies ist in unserer Berufungsschrift bzw. Stellungnahme geschehen.

Daher ist der Hinweis, dass das Unternehmen ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist im Hinblick der klaren und eindeutigen Sichtweise einer GmbH als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform und somit werbendes Unternehmen, das dem Sachverhalt zugrunde liegt, unrichtig und geht an den entsprechenden expliziten steuerlichen Bestimmungen vorbei.

Im Gegenteil, es wird darauf hingewiesen, dass insbesondere die Bewertungen von vermieteten Liegenschaften unter Berücksichtigung ausschließlich des Ertragswertverfahrens im Steuerrecht bewertet werden (siehe diesbezgl. die Ertragswertberücksichtigung bei Liegenschaften, die der Vermietung dienen, und zwar für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten bei der unentgeltlichen Übertragung der Objekte, insbesondere für den Zeitraum bis zum 31.07.2008 AfA-Bemessung gem. § 16 EstG.)

Das heißt, Vermietungsobjekte werden im Ertragsteuerrecht, wo ebenfalls ein gemeiner Wert gesucht wird, und somit daran anknüpfend auch im Schenkungssteuerrecht ertragswertorientiert und nicht substanzorientiert bewertet. Das deswegen, da der Investor, der ebenfalls das Objekt wieder vermieten wird, eine Rendite vor Augen hat und aufgrund der Rendite das Objekt bewertet und ein Kaufpreisanbot erstellt.

Daher ist im konkreten Fall der Abtretung der Anteile der =GmbH von der zugrunde liegenden Tätigkeit dieser Gesellschaft – und das ist die Vermietung – im Rahmen der Bewertung von einem werbenden Unternehmen, nämlich einem Vermietungsunternehmen, dem ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gem. § 7 KStG zugrunde liegt, auszugehen.

Insbesondere deswegen, da auch bei vermieteten Immobilien für den gemeinen Wert = Verkehrswert dieser Immobilie der Ertrag und somit der Ertragswert und nicht der Substanzwert ist.

Wir beantragen daher weiterhin, unserem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen und die Schenkungssteuer zu beseitigen."

Mit Eingabe vom 15. März 2013 wurden auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2007/39) wurde die Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinn – gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) ist.

Es wird nicht bestritten, dass dieser Vorgang der Schenkungssteuer unterliegt. Uneinigkeit besteht bei der Bewertung des Geschäftsanteiles.

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.

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Gemäß Absatz 2 dieser Gesetzesstelle 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.

Die Schätzung erfolgt nach dem Wiener Verfahren 1996 (AÖF 1996/189, Erlass d. BM .f. Finanzen vom 13. November 1996, Z. 08 1037/1-IV/8/96) unter Berücksichtigung der Berechnung in Euro (AÖF 2002/89, Erlass d. BM. f. Finanzen vom 5. Februar 2002, Z. 08 1037/1-IV/8/01). Obwohl weder die Berufungswerberin noch der Unabhängige Finanzsenat mangels gehöriger Kundmachung und mangels eines normativen Gehaltes an dieses Verfahren gebunden sind, bietet dieses Wiener Verfahren 1996 dennoch eine Schätzungsmethode für jene Schätzung, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes vorzunehmen ist. Auch die Berufungswerberin nimmt in ihren Überlegungen im Berufungsverfahren auf diese Methode Bezug.

§ 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG – und ihm folgend das Wiener Verfahren 1996 – sieht eine Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft vor. Die Schätzung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen nach § 13 Abs. 2 BewG soll zu einem möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnis führen. Die Bewertung erfolgt nach § 18 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld am 5. April 2007 entstanden. Maßgebend für die Berechnung des Vermögenswertes ist die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes. Der diesem Stichtag am nächsten liegende Jahresabschluss ist jener zum

31. August 2007. Der Berechnung des Vermögenswertes ist daher das Ergebnis der Bilanz zum 31. August 2007 zugrunde zu legen.

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. Auch das Wiener Verfahren sieht eine Schätzung der Gesellschaft unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten vor. Eine Ausnahme sieht das Wiener Verfahren bei einem neu gegründeten Unternehmen vor. Hier kann der gemeine Wert mit 85 % des Vermögenswertes angenommen werden. Der Steuerpflichtige kann hier einen geringeren Wert nachweisen. Eine Neugründung liegt hier jedenfalls nicht vor, weswegen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes auch die Ertragsaussichten zu berücksichtigen sind.

Bei der Gesellschaft haben vor dem Bewertungsstichtag Umstrukturierungen stattgefunden. Das Wiener Verfahren sieht nur vor, dass das Ausscheiden eines Betriebes oder Teilbetriebes bei der Ermittlung des Ertragswertes entsprechend berücksichtigt werden kann. Eine Bewertung ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten ist auch in solchen Fällen nicht vorgesehen.

Nach der Bestimmung des § 13 Abs. 2 Satz 2 BewG sind im gegenständlichen Fall bei der Ermittlung des gemeinen Wertes auch die Ertragsaussichten zu berücksichtigen. Für die Ermittlung des Ertragswertes kommen als Ausgangsgröße die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten der drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt in Frage. Im gegenständlichen Fall die Ergebnisse der Wirtschaftsjahre 2004/2005, 2005/2006 und 2006/2007. Das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2005/2006 wird zu berichtigen sein, da in diesem ein außerordentlicher Geschäftsfall enthalten ist.

Der gemeine Wert wird wie folgt ermittelt:

Das Betriebsergebnis des Wirtschaftsjahres 2005/2006 wurde durch einen außerordentlichen Geschäftsfall, nämlich den Abgang der Wertpapiere, derart beeinflusst, dass es zur Schätzung der künftigen Ertragsaussichten völlig ungeeignet erscheint. Durch entsprechende Korrekturen kann es aber adaptiert und so der weiteren Berechnung zugrunde gelegt werden. Das Betriebsergebnis des Wirtschaftsjahres 2005/2006 wird daher wie folgt berichtigt:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2005/2006	€	264.639,40
- Abgang von Wertpapieren	€	339.737,46
Differenz	€	- 75.098,06
+ Körperschaftssteuer laut Gewinn- und Verlustrechnung	€	56.969,80

berichtigtes Ergebnis 2005/2006	€	- 18.128,26
---------------------------------	---	-------------

Berechnung des Vermögenswertes:

Bilanzsumme 31.8.2007	1,575.101,59
- Rückstellungen	41.342,17
- Verbindlichkeiten	962.882,66
Handelsrechtliches Eigenkapital	570.876,76
- Kürzung 10 %	57.087,68
Berichtigter Vermögensbetrag	513.789,08
Vermögenswert V = Vermögensbetrag : N	13,86

Berechnung des Ertragswertes:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2004/2005	- 31.863,86	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 33.613,86	- 33.613,86
berichtigtes Ergebnis 2005/2006	- 18.128,26	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 19.878,26	- 19.878,26
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2006/2007	- 15.435,75	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 17.185,75	- 17.185,75
Summe		- 70.677,87
Durchschnittsverlust		- 23.559,29
Ertragswert E = Durchschnittsverlust : N		- 0,64

Der gemeine Wert $G = (V + E) : 2 = (13,86 - 0,64) : 2 = 6,61$. Der gemeine Wert des Gesellschaftsanteiles beträgt somit € 244.987,42. Dieser Wert liegt unter dem Freibetrag des § 15a ErbStG in der Höhe von € 365.000,00, weshalb es zu keiner Schenkungssteuervorschreibung kommt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. März 2013