



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 20

GZ. RV/1600-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stiftung, W., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. März 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

1) Schenkung von Herrn A.M.:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG wird festgesetzt mit	40.625,85 Euro
(5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 812.517,--)	

anrechenbare Steuer nach § 11 ErbStG	1.184,50 Euro
(5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 23.690,--)	

insgesamt	<u>39.441,35 Euro</u>
-----------	-----------------------

2) Schenkung von Herrn M.M.:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG wird festgesetzt mit	78.867,15 Euro
(5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.577.343,--)	

anrechenbare Steuer nach § 11 ErbStG	2.304,50 Euro
(5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 46.090,--)	

insgesamt	<u>76.562,65 Euro</u>
-----------	-----------------------

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 28. Juli 2004 haben Herr A.M. und Herr M.M. ihre Anteile an der Gesellschaft, an die in Gründung befindliche Stiftung, der Berufungswerberin, abgetreten. An der Gesellschaft haben Herr A.M. eine Stammeinlage von S 170.000,-- (davon bar einbezahlt S 85.000,--) und Herr M.M. eine Stammeinlage von S 330.000,-- (davon bar einbezahlt S 165.000,--) gehalten.

Für diese Erwerbsvorgänge wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheiden vom 2. März 2006 die Schenkungssteuer mit € 42.214,80 (Erwerb von Herrn A.M.) und € 81.946,60 (Erwerb von Herrn M.M.) vorgeschrieben. Der gemeine Wert der Anteile an der Gesellschaft wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien pro € mit € 68,34 errechnet. Der Wert des von Herrn A.M. erworbenen Gesellschaftsanteiles beträgt somit € 844.298,46 und der Wert des von Herrn M.M. erworbenen Gesellschaftsanteiles € 1.638.932,29. Basis dieser Berechnung ist der Vermögenswert zum Bilanzstichtag 31.12.2004 sowie die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2002 bis 2004.

Im Berufungsverfahren gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, dass bereits zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung ein Umsatz- und Ergebnisrückgang absehbar war. Dieser Rückgang ist in nicht geringem Ausmaß auf die Konkurrenzsituation zurückzuführen, welche sich durch das Auftreten von vor allem ungarischen zahntechnischen Labors im ostösterreichischen Markt manifestiert. Als Nachweis wurde die Ergebnisübersicht Juli 2004 vorgelegt. Laut dieser Ergebnisübersicht betrug das vorläufige Ergebnis für den Zeitraum Jänner bis Juli 2004 € 103.060,--, während dieses Ergebnis für denselben Zeitraum im Jahre 2003 noch € 169.083,-- betragen hat. Da sich diese Entwicklung auch im Jahr 2005 fortsetzte und sich aus einer vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von rund 350.000,-- ergeben wird, wurde ersucht, der Ermittlung des Ertrages den Durchschnittswert der Jahre 2004 und 2005 zu Grunde zu legen. Beigelegt wurde eine Berechnung des gemeinen Wertes, dem für die Berechnung des Vermögenswertes die Bilanzsumme zum 31.12.2004 zu Grunde gelegt wurde und für die Berechnung des Ertragswertes wurden das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Jahres 2004 und geschätzte Ergebnisse für die Jahre 2005 und 2006 zu Grunde gelegt. Diese Berechnung hat einen gemeinen Wert je € von € 59,09 ergeben. Im Vorlageantrag wurde das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für 2005 mit € 395.734,-- bekannt gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua. die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind gemäß Art. 140 Abs 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Für den gegenständlichen Fall wurde der schenkungssteuerpflichtige Tatbestand vor Ablauf der mit 31. Juli 2008 gesetzten Frist verwirklicht und war dem zu Folge die gesetzliche Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG weiterhin anzuwenden.

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.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im § 19 Abs. 2 ErbStG etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist für die Bewertung von Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 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 zu schätzen.

Unbestritten ist, dass sich im gegenständlichen Fall der gemeine Wert der erworbenen Anteile an der Gesellschaft aus Verkäufen nicht ableiten lässt. Es hat daher gemäß § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG eine Schätzung des gemeinen Wertes zu erfolgen. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien hat in den Bescheiden vom 2. März 2006 den gemeinen

Wert unter Anwendung des so genannten „Wiener Verfahrens“ geschätzt. Ausgangspunkt für die Schätzung waren für den Vermögenswert die Handelsbilanz zum 31.12.2004 und die Ertragswerte der Jahre 2002, 2003 und 2004. Die Schätzung des Vermögenswertes ist von der Berufungswerberin unbestritten geblieben.

Die Berufungswerberin wendet im Wesentlichen ein, zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung war bereits als Folge des Auftretens von vor allem ungarischen zahntechnischen Labors im ostösterreichischen Raum ein Umsatz- und Ergebnisrückgang konkret erkennbar gewesen. Als Nachweis dafür wurde die Ergebnisübersicht Juli 2004 vorgelegt. Aus dieser ist für den Zeitraum Jänner bis Juli ein Rückgang des Ergebnisses von 2003 (€ 169.083,--) auf 2004 (€ 103.060,--) erkennbar. Im Zeitraum Jänner bis Juli 2004 ging das Ergebnis gegenüber demselben Zeitraum im Jahr 2003 um mehr als ein Drittel zurück. Das Ergebnis der gewöhnlichen Tätigkeit ging von € 557.009,88 (2003) auf € 494.447,49 (2004) zurück. Im Jahr 2002 betrug das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit € 526.440,55. Diese im Jahr 2004 beginnende rückläufige Entwicklung hat sich auch im Jahr 2005 fortgesetzt (siehe das im Vorlageantrag bekannt gegebene Ergebnis). Bei der Ertragswertberechnung, welche der Berufung beigelegt wurde, wurde für das Jahr 2006 von einem geschätzten Ergebnis der gewöhnlichen Tätigkeit in der Höhe von € 422.226,-- ausgegangen und für das Jahr 2005 noch von einem geschätzten Ergebnis von € 350.000,--.

Die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ist eine Prognoseentscheidung, die nicht von bereits feststehenden (zukünftigen) Ergebnissen abgeleitet werden kann. Im Allgemeinen ist bei der 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 auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (vgl. VwGH 16.12.1998, 97/13/0054).

Den Einwendungen in der Berufung und der prognostizierbaren schlechteren Ertragslage wird am Besten damit Rechnung getragen, dass bei der Ermittlung des Ertragswertes die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2003, 2004 und 2005 herangezogen werden. Durch das Ausscheiden des Ergebnisses des Jahres 2002 und dafür den Ansatz des Ergebnisses des Jahres 2005 werden bei der Schätzung des Ertragswertes die Ergebnisse des Jahres vor der Anteilsübertragung, des Jahres, in dem die Anteilsübertragung (Juli 2004) erfolgte, und des Jahres nach der Anteilsübertragung berücksichtigt. Durch die Miteinbeziehung des Ergebnisses des Jahres 2005 in die Ertragswertberechnung wird die zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorhersehbare Entwicklung berücksichtigt. Dieses vor allem auch deshalb, da laut der Schätzung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für

das Jahr 2006 im Vergleich zum Jahr 2005 wieder eine Besserung der Ertragslage absehbar war.

Berechnung des gemeinen Wertes:

Das Stammkapital beträgt € 36.336,42.

Eigenkapital	€	18.168,21
Gewinn	€	1.117.275,98
Summe	€	1.135.444,19
Kürzung 10 %	€	113.544,42
Vermögensbetrag	€	1.021.899,77

Vermögenswert V = 1.021.899,77 : 36.336,42 = 28,12.

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2003	€	557.009,88
- 25 % Körperschaftssteuer	€	139.252,47
berichtigtes Ergebnis	€	417.757,41
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2004	€	494.447,49
- 25 % Körperschaftssteuer	€	123.611,87
berichtigtes Ergebnis	€	370.835,62
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2005	€	395.734,00
- 25 % Körperschaftssteuer	€	98.933,50
berichtigtes Ergebnis	€	296.800,50
Summe berichtigte Ergebnisse	€	1.085.393,53
: 3 = durchschnittlicher Ertrag	€	361.797,84
Kürzung 10 %	€	36.179,78
Durchschnittsertrag	€	325.618,06

Ertragswert = 325.618,06 x 100,-- ; 36.336,42 : 9 = 99,57.

Gemeiner Wert je 1 € = (28,12 + 99,57) : 2 = 63,85.

Berechnung der Schenkungssteuer:

1) für den Erwerb von Herrn A.M.:

Nominale 12.354,38 x 63,85 =	€	788.827,16
+ Erwerb vom 28. Juli 2004	€	23.800,00
Summe	€	812.627,16

- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
	€	812.517,16
Bemessungsgrundlage gerundet	€	812.517,00
Erwerb vom 28. Juli 2004	€	23.800,00
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00

Bemessungsgrundlage	€	23.690,00
Gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 5 % von 812.517,-- =	€	40.625,85
anrechenbare Steuer (§ 11 ErbStG) 23.690,-- x 5 % =	€	1.184,50
Summe	€	<u>39.441,35</u>

2) für den Erwerb von Herrn M.M.:

Nominale 23.982,04 x 63,85 =	€	1.531.253,25
+ Erwerb vom 28. Juli 2004	€	46.200,00
Summe	€	1.577.453,25
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
	€	1.577.343,25
Bemessungsgrundlage gerundet	€	1.577.343,00
Erwerb vom 28. Juli 2004	€	46.200,00
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
Bemessungsgrundlage	€	46.090,00
Gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG 5 % von 1.577.343,-- =	€	78.867,15
anrechenbare Steuer (§ 11 ErbStG) 46.090,-- x 5 % =	€	2.304,50
Summe	€	<u>76.562,65</u>

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. März 2010