



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Frau Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Herrn ADir. RR Leopold Stetter, Herrn KR Gustav Anderst und Herrn Helmut Tomek über die Berufung der Stiftung, Z., vertreten WP, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch Frau ADir. Gertrud Braun und Frau ADir. Andrea Fritzl, vom 22. Juni 2007 betreffend Schenkungssteuer nach der am 8. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Erwerb von Herrn A. S.

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG wird festgesetzt mit € 37.708,10 (5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 789.052,-- = 39.452,60 abzüglich € 1.744,50 gemäß § 11 ErbStG)

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

2. Erwerb von Herrn B. S.

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG wird festgesetzt mit € 37.708,10 (5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 789.052,-- = 39.452,60 abzüglich € 1.744,50 gemäß § 11 ErbStG)

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 9. Dezember 2004 haben die Herren A. S. und B. S. ihre Geschäftsanteile entsprechend einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nominale von jeweils € 8.750,-- an der GmbH an die Stiftung, der Berufungswerberin, abgetreten. Stichtag für diese Abtretung war laut Punkt „Sechstens:" dieses Vertrages der 15. Dezember 2004.

Gleichzeitig mit der Übermittlung des Abtretungsvertrages an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien wurde vom Notar eine Schätzung überreicht, in welcher der gemeine Wert G für 1 € mit € 27,-- ermittelt wurde. Für die abgetretenen Anteile würde sich damit ein gemeiner Wert von je € 236.250,-- ergeben.

Für diese beiden Erwerbsvorgänge wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheiden jeweils vom 22. Juni 2007 die Schenkungssteuer mit jeweils € 41.961,85 vorgeschrieben. Dabei wurde der gemeine Wert der Geschäftsanteile vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit jeweils € 839.237,95 errechnet.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Die ergangenen Schenkungssteuerbescheide sind sowohl formal als auch materiell unrichtig.

Die formale Unrichtigkeit wird dadurch begründet, dass eine Körperschaftsteuerbelastung lediglich von 25 % berücksichtigt wurde, obwohl diese tatsächlich 34 % betrug. Nach dem das Wiener Verfahren eine reine Vergangenheitsberechnung ist, ist die tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung im Ausmaß von 34 % zu berücksichtigen.

Weiters ist bei Ermittlung des Substanzwertes ein Rechenfehler im Ausmaß von € 100,00 entstanden, welcher sich letztendlich auf das Gesamtergebnis nicht auswirkt.

Des weiteren wurde in der von uns übermittelten Berechnung des gemeinen Wertes ein Risikoabschlag in Höhe von 20 % gem. 4.8 des Erlasses berücksichtigt, der sich in Ihrer Berechnung nicht mehr wiederfindet und es auch keinerlei Begründung gibt, weshalb dieser Risikoabschlag nicht gewährt wird und der Bescheid durch die fehlende Begründung mangelhaft ist.

Die materielle Unrichtigkeit begründen wir damit, dass die seitens der Behörde durchgeführte Bewertung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht und somit zu einer unrichtigen Wertfeststellung führt.

Das Unternehmen ist im Jahr 2001 gegründet worden und weist auf Grund der kurzen Unternehmungsdauer keine Kontinuität in der Ergebniserzielung auf, weshalb es unmöglich ist auf nachhaltige Zukunftsergebnisse zu kommen bzw. eine längere Nachhaltigkeit anzunehmen.

Um diese Tatsache in einem stärkeren Ausmaß in der Bewertung zu berücksichtigen beantragen wir den Durchrechnungszeitraum von 3 auf 4 Jahre zu erhöhen, weil damit nicht

nur das höchste sondern auch das niedrigste Ergebnis berücksichtigt wird und somit ein statistischer Ausgleich stattfinden kann (ähnlich wie bei Ausschreibungen das höchste und niedrigste Angebot ausgeschieden wird).

Eine schwerwiegende Beeinflussung des erzielten Betriebsergebnisses ist durch die tätigen Personen gegeben. Insbesondere die Redaktion der vertriebenen Zeitung durch Herr HF bzw. der Inseratverkauf durch die Herren B. und A. S. sind von derartiger Bedeutung, dass eine so starke Personenabhängigkeit des gesamten Unternehmen von diesen Personen gegeben ist, dass ohne deren Mitwirken die Ergebnisse in keiner Weise in diesem Ausmaß erzielt werden können.

Ein potenzieller Investor würde infolge der persönlichen Abhängigkeit der jeweiligen Ergebnisse von den o.a. Entscheidungsträgern einen entsprechenden Risikoabschlag vornehmen, um so zu einem wirtschaftlich entsprechenden nachhaltigen Zukunftserfolg zu kommen.

Als weiterer Erschwerungsgrund ist anzuführen, dass lediglich der halbe Geschäftsanteil eingebracht wurde und nicht der gesamte, was sich in der Leitung der Gesellschaft als Komplikation erweist, weil eine genaue 50:50 Beteiligung in der Praxis zu einer Pattstellung führen kann und die Gesellschaft somit unregierbar wird.

Aus unserer Erfahrung wissen wir, dass ein 50%-Anteil wirtschaftlich weniger Wert ist als die rechenmäßige Hälfte des gesamten Unternehmens, weil ein Investor seine Interessen nicht durchsetzen kann und dies im Anlassfall zu einer Fehlinvestition führt.

Alle diese Umstände wurden seitens der Behörde in keiner Weise gewürdigt.

Weiters wurde auch keine Begründung genannt, warum dieser unsererseits durchgeführte Risikoabschlag, welcher nicht willkürlich sondern auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens und der Praxis im Verkauf von Geschäftsanteilen erfolgte, nicht berücksichtigt wurde.

Der Erlass für die Bewertung nach dem Wiener Verfahren sieht in dem Punkt 4.8 vor, dass genau diese unternehmensspezifischen Gegebenheiten Berücksichtigung finden sollen, damit ein möglichst wirklichkeitsnaher Wert ermittelt werden kann.

Wir bieten der Behörde an, dass wir zu jeder Zeit zu einer persönlichen Erörterung des Komplexes bereit sind."

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 8. Oktober 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Dass für die Bewertung des gemeinen Wertes der GmbH die Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996 herangezogen wird, wird im Berufsbegehren nicht in Frage gestellt. Diese Schätzung hat unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu erfolgen und daraus im Mittelwertverfahren den gemeinen Wert abzuleiten. Dabei ist mit dem durchschnittlichen Ertragswert der Schluss aus der Vergangenheit für die Zukunft zu ziehen. Ziel ist es, ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zu erreichen. Grundsätzlich kann der Ermittlungszeitraum für den Ertragswert von 3 auf 4 Jahre erhöht werden. Da das Unternehmen aber erst 2001 gegründet wurde, ist dieses Gründungsjahr auf Grund der üblichen Anfangsverluste kein relevantes Jahr, um es in die Schätzung miteinzubeziehen. Im Gegenteil, es würde das Ergebnis verfälschen. Da die Schätzung zum Stichtag 9.12.2004 erfolgt, und beim Ertragswert nicht die tatsächlich entrichtete KöSt abzuziehen ist, sondern aus den Werten der Vergangenheit ist nach Abzug der zum Ermittlungszeitpunkt geltenden rechnerischen KöSt ein Schluss für die Zukunft zu ziehen. Zukünftige Entwicklungen sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände

prognostizierbar sind, Da im Allgemeinen bei der Schätzung davon auszugehen ist, dass das Unternehmen in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird, und keine konkreten Änderungen vorgebracht wurden, kann kein Abschlag erfolgen."

Im Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt:

„In Ergänzung unserer Berufung vom 6. August 2007 halten wir fest, dass das Finanzamt mit seiner Begründung in der BVE vom 8. Oktober 2007 in keiner Weise auf unser Vorbringen eingegangen ist. Die Feststellung, dass die Bewertung nach dem Wiener Verfahr nicht in Frage gestellt wird ist insoferne unrichtig, weil sehrwohl bei Ermittlung des Ertragswertes entsprechende Korrekturen angebracht wurden und somit der Bewertung widersprochen wurde.

Das Finanzamt hat verabsäumt sich mit unserem Vorbringen auseinander zu setzen und hat auch in der Begründung keinerlei Bezug auf unsere berechtigten Anliegen gemacht, womit ein Verfahrensfehler vorliegt.

Weiters war bereits am Schenkungstichtag klar, dass hier nur ein 50 % -Anteil eingebracht wird, was automatisch bedeutet, dass keine, beherrschende Stellung der Stiftung gegeben ist, womit der Hälfteanteil nie die Hälfte des Warenwertens wert ist, sondern immer nur weniger. Zweitens ist ebenfalls schon zum Schenkungstichtag festgestanden, dass der Geschäftserfolg von der Mitarbeit des Herrn B. (im zweiten Vorlageantrag: A.) S. abhängig ist und daher richtlinienkonform ein entsprechender Abschlag für starke Personsabhängigkeit durchzuführen ist.

In der Berufungsvorentscheidung wurde nicht einmal der Fehler des falschen KÖSt-Satzes berichtigt womit zusammenfassend ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz unausweichlich war.

Es wird eine mündliche Berufungsverhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt."

Eine Einsicht in den Veranlagungsakt der Firma GmbH hat ergeben, dass in den Jahren 2001 bis 2007 folgende Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt wurden:

| Jahr | Euro |
|------|--------------|
| 2001 | 81.691,55 |
| 2002 | 178.884,76 |
| 2003 | 798.960,66 |
| 2004 | 1,289.932,05 |
| 2005 | 1,172.721,56 |
| 2006 | 1,029.637,41 |
| 2007 | 2,126.437,99 |

Die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister erfolgte am 15. März 2001.

Mit einem Vorhalt wurde der Berufungswerberin und später auch dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mitgeteilt, dass sich nach dem damaligen Stand des Verfahrens nach Ansicht des Referenten – selbstverständlich unvorgreiflich der

Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat – eine Erledigung mit einer Schenkungssteuer in der Höhe von € 37.708,10 je Erwerbsvorgang ergeben würde. Bei der Berechnung des Ertragswertes wurden die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten der Jahre 2002 bis 2004 herangezogen und die Körperschaftssteuer mit 34 % berücksichtigt. Eine Berücksichtigung eines von der Berufungswerberin beantragten vierten Jahres bei der Berechnung des Ertragswertes, nämlich des von der Berufungswerberin ins Auge gefassten Jahr 2001, sei nicht möglich, da es sich bei diesem Ergebnis um das Ergebnis des Gründungsjahres handelt und es sich auf Grund der üblichen Anfangsverluste nicht um ein relevantes Jahr handelt, das in die Schätzung miteinbezogen werden könnte. Ein Risikoabschlag könne nicht vorgenommen werden, da bei der Schätzung der Ertragsaussichten grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise – auch unter Mitwirkung der Gesellschafter – fortgeführt wird, es sei denn, dass konkret vorliegende Umstände eine andere Art rechtfertigen. Konkrete Umstände, dass das Unternehmen in absehbarer Zeit auf eine andere Art fortgeführt wird, wurden nicht vorgebracht. Auch bei einer Beteiligung von 50 % ist kein Abschlag vorzunehmen, da nach § 13 Abs. 3 BewG die Möglichkeit eines Paketzuschlages gegeben ist, aber nach dieser Gesetzesstelle kein Paketabschlag vorgenommen werden kann.

Von der Berufungswerberin wurde dazu wie folgt Stellung genommen:

„Gemäß § 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.

Aus dieser Bestimmung geht klar hervor, dass alle Umstände, die ein Investor bei Ermittlung des Kaufpreises berücksichtigen würde, in die Ermittlung des gemeinen Wertes aufzunehmen sind.

Nach den vorliegenden konkreten Umständen am Bewertungsstichtag und den gängigen in der Praxis angewandten Bewertungsvorschriften, werden seitens des Investors Abschläge gemacht für Unternehmungen, die eine starke Personsabhängigkeit beinhalten. Diese Abschläge sind unabhängig davon, ob die in Frage kommende Person weiter arbeitet oder nicht. Weiters wird in der Praxis ein Abschlag für ein Beteiligungsverhältnis von 50 : 50 durchgeführt, weil es im Falle einer unterschiedlichen Meinung zu einer Pattstellung und somit zu einer Unregierbarkeit der Gesellschaft führt. Diese Pattstellung kann daher in der Praxis äußerst negative Folgen haben, weshalb mit einem entsprechenden Abschlag seitens des Investors in den jeweiligen Angeboten reagiert wird.

Die 50%-Beteiligung und die außerordentlich starke Personsabhängigkeit durch die Mittätigkeit der Gesellschafter sind nicht als persönliche Verhältnisse bzw. Verfügungsbeschränkungen iSd § 10 Abs 3 BewG zu verstehen, sondern objektiv den Wert beeinflussende Umstände am Bewertungsstichtag.

Die Bewertung eines Geschäftsanteiles mit einer ‚Pattstellung‘ hat nicht im geringsten etwas zu tun mit einem Paketzuschlag wie zB die Vereinigung der Anteile in einer Hand, weshalb die Argumentation mit dem Paketzuschlag aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar ist.

Maßgeblich sind die Umstände, die ein privater Investor in die Berechnung des Kaufpreises miteinbeziehen würde und diesbezüglich steht es außer Zweifel, dass ein Geschäftsanteil mit Pattstellung einen niedrigeren Preis erzielt, als ein Restanteil zur Vereinigung in einer Hand. Bei Bewertung der einzelnen Gegenstände findet dies keinen Einfluss und führt daher zu einem unrichtigen Ergebnis, weshalb aus unserer Sicht ein Wertausgleich infolge eines entsprechenden Abschlages durchzuführen ist. Auch die Tatsache, dass der Altgesellschafter weiter arbeitet, löst das Risiko der Personsabhängigkeit nicht, weshalb jeder private Investor dafür mit einem entsprechenden Abschlag reagiert.

Es ist Aufgabe der Behörde im Wege einer Schätzung alle Maßnahmen zu ergreifen und Umstände zu erfassen, um an ein möglichst richtiges Ergebnis zu kommen, wie wohl jede Art der Schätzung mit einer gewissen Unschärfe behaftet bleibt.

Nachdem das Bewertungsgesetz nicht zwanghaft die Anwendung des ‚Wiener Verfahrens‘ als Schätzungsmethode normiert, ist demnach auch entsprechender gesetzlicher Spielraum vorhanden, um die objektiven wertbeeinflussenden Umstände am Bewertungsstichtag in dieser Schätzungsmethode zu berücksichtigen."

Nach der Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wird bei der Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren 1996 nicht vorgeschrieben, von wie vielen Jahren die Betriebsergebnisse der Schätzung zugrunde zu legen sind. Das Vermögen der Gesellschaft ist zum Stichtag der Schenkungsausführung maßgebend und für den Ertragswert ist aus den Werten der Vergangenheit nach Abzug der zu diesem Zeitpunkt geltenden rechnerischen Körperschaftssteuer (im vorliegenden Fall 34 %) der Schluss für die Zukunft zu ziehen. Es sind jedenfalls nur zum Stichtag der Bewertung zeitnahe Bilanzen zugrunde zu legen und nur jene, die zum Stichtag einen möglichst realen Wert liefern. Das Betriebsergebnis des Anfangsjahres ist auf Grund der üblichen Anfangsverluste jedenfalls nicht zur Schätzung heranzuziehen, da diese das Ergebnis verfälschen würde. Da üblicherweise die letzten 3 Betriebsergebnisse vor dem Bewertungsstichtag herangezogen werden, hat sich das Finanzamt der Berechnung unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Jahre 2002 bis 2004 angeschlossen.

Recherchen im Internet unter den Internetadressen der Stiftung und der GmbH haben ergeben, dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH auf keinen Fall verschlechtert haben.

In der am 8. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Berufungswerberin ergänzend ausgeführt, dass sich der gemeine Wert nach dem Wiener Verfahren nach einem Vermögenswert und einem Ertragswert berechnet. Die Bilanzen für die drei vergangenen Jahre sind für die Berechnung heranzuziehen. Für den Ertragswert kann abweichend von dieser Regelung das Jahr des Stichtages herangezogen werden. Beim Vermögenswert ist in den übermittelten Berechnungen als Stichtag der 1.1.2005 herangezogen worden und das ist aus seiner Sicht unrichtig. Nach seiner Ansicht ist der Stichtag der 1. 1. 2004. Es haben zwischen dem Stichtag und den Schenkungen

Gewinnausschüttungen stattgefunden, die in die Berechnung einfließen müssen. Dafür wurden laut Bilanz schon Akontozahlungen geleistet. Diese "sonstigen Forderungen" müssten aus der Berechnung herausgenommen werden. Und dann käme ein anderer Vermögenswert heraus. Im Folgejahr sieht man, dass der Gewinnvortrag niedriger geworden ist.

Auf die Frage, ob die Gewinnausschüttung bereits vor dem Gewinn erfolgte, wurde vom Vertreter der Berufungswerberin geantwortet, dass der Gewinn schon während des Jahres entsteht. Der Einzelunternehmer kann während des Jahres entnehmen, bei der GmbH ist das komplizierter und kann nur über "Gesellschafterdarlehen" erfolgen. Die Gesellschafterforderungen sind Akontozahlungen auf den Gewinn. Die Gesellschafterdarlehen verhalten sich wie dubiose Forderungen.

Die Frage, ob sie als dubiose Forderungen in der Bilanz erfasst sind, wird vom Vertreter der Berufungswerberin mit nein beantwortet und ausgeführt, dass sie in der Bilanz als Forderungen erfasst sind. Das sind Forderungen, die nicht eingehen und daher wie dubiose Forderungen zu behandeln sind. Die Darlehen werden durch eine Gewinnausschüttung getilgt. Der Gewinn wird der Schenkungssteuer unterzogen, obwohl er schon ausbezahlt wurde. Man muss die Forderungen für die Bewertung der GmbH-Anteile umwerten.

Ersucht wird der Berufung unter Anpassung des Vermögenswertes und unter Berücksichtigung des Abschlages für Personsabhängigkeit stattzugeben. Es war zum Stichtag bekannt, dass das Unternehmen stark von Personen abhängig ist und es ist einer Ausnahmeerscheinung der hier handelnden Personen zu verdanken, dass derartige Erträge erzielt werden, die in einer anderen Organisationsform nicht möglich wären. Jeder private Investor würde diesen Umstand bei Kauf des Unternehmens berücksichtigen. Genauso würde er die Forderungen der Gesellschafter vom Substanzwert abziehen. § 10 BewG normiert, dass sämtliche Faktoren, die den Wert beeinflussen, zu berücksichtigen sind und nach Ansicht der Berufungswerberin und ihrer Vertretung sind dies wertbeeinflussende Faktoren. Das letzte Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für Unternehmensbewertungen sieht gerade bei solchen Konstellationen von kleinen und personsabhängigen Unternehmen vor, dass dies durch besondere Abschläge beim Ertragswert zu berücksichtigen ist.

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 diese Vorgänge der Schenkungssteuer unterliegen. Uneinigkeit besteht bei der Bewertung der Geschäftsanteile.

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.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Schätzung 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) vorgenommen. 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 15. Dezember 2004 entstanden. Zu diesem Zeitpunkt betrug der Steuersatz für die Körperschaftsteuer noch 34 %. Der Steuersatz von 25 % ist erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2005 anzuwenden. Da zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld der Schenkungssteuer der Steuersatz bei der Körperschaftsteuer noch 34 % betrug, ist bei der Berechnung des Ertragswertes die Körperschaftsteuer mit diesem Prozentsatz zu berücksichtigen. In diesem Punkt war der Berufung stattzugeben.

Im Zusammenhang mit der Ermittlung des Ertragswertes vertritt die Berufungswerberin auch die Auffassung, dass bei der Berechnung des gemeinen Wertes ein Risikoabschlag in der Höhe von 20 % gemäß 4.8 des Erlasses zu berücksichtigen wäre. Nach diesem Punkt wird in der Regel die Ermittlung des gemeinen Wertes durch das Wiener Verfahren 1996 ohne Anwendung von weiteren Zu- oder Abschlägen möglich sein. Dies gilt auch bei Abweichungen des Ertragswertes vom Vermögenswert. Zu- oder Abschläge vom gemeinen Wert können insbesondere bei einer Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens gerechtfertigt sein, soweit sie zum Ermittlungszeitpunkt konkret – z.B. durch die Auftragslage zum Ermittlungszeitpunkt – erkennbar war.

Eine schwerwiegende Beeinflussung des erzielten Betriebsergebnisses sei durch die tätigen Personen gegeben. Insbesondere bei der Redaktion der vertriebenen Zeitung bzw. dem Inseratenverkauf wäre eine so starke Personenabhängigkeit gegeben, dass ohne Mitwirken der dafür verantwortlichen Personen die Ergebnisse in keiner Weise in diesem Ausmaß erzielt werden können.

Dabei verkennt die Berufungswerberin, dass bei der Schätzung der Ertragsaussichten grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise – auch unter Mitwirkung der Gesellschafter – fortgeführt wird, es sei denn,

dass konkret vorliegende Umstände eine andere Annahme rechtfertigen; willkürliche Annahmen müssen außer Betracht bleiben. Das Vorliegen solcher konkreter Umstände, die für einen Wegfall von den Leistungen dieser Personen gesprochen hätten, hat die Berufungswerberin nicht behauptet (vgl. VwGH 14.1.1991, [89/15/0003](#)). Zukünftige Entwicklungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind.

Auch wenn zum Stichtag bekannt war, dass das Unternehmen stark von Personen abhängig ist, hat das so lange keinen Einfluss auf die Bewertung, als zum Stichtag der Bewertung keine konkreten Umstände vorliegen, welche dafür sprechen, dass das Unternehmen nicht mehr in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Wie bereits oben ausgeführt, ist bei der Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass die im Unternehmen tätigen Gesellschafter auch weiterhin in dem Unternehmen mitwirken. Konkrete Umstände, nach denen zum Bewertungsstichtag bereits vorhersehbar war, dass einer der in dem Unternehmen tätigen Gesellschafter in absehbarer Zeit seine Tätigkeit in der Gesellschaft aufgeben würde, wurden von der Berufungswerberin nicht vorgebracht. Das Bekanntsein der Personenabhängigkeit ist noch kein Hinweis dafür, dass bereits zum Bewertungsstichtag konkrete Umstände vorgelegen wären, die auf eine Fortführung des Unternehmens in einer anderen als der bisherigen Art und Weise hinweisen.

Es wäre Sache der Berufungswerberin gewesen, die Gründe für einen derartigen Abschlag konkret darzutun. Es wurden von der Berufungswerberin keine konkret vorliegenden Umstände angeführt, dass das gegenständliche Unternehmen nicht mehr in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile war der Älteste von den Gesellschaftern, von deren Tätigkeit die Betriebsergebnisse abhängig sind, 41 Jahre alt. Bei diesem Alter der in dem Unternehmen mittätigen Gesellschafter ist jedoch nicht damit zu rechnen, dass das gegenständliche Unternehmen in absehbarer Zeit in einer anderen als der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Ein Abschlag ist aus diesen Gründen auf keinen Fall gerechtfertigt, da keine konkreten Umstände vorliegen, die für eine Fortführung der Gesellschaft in einer anderen als der bisherigen Art und Weise sprechen.

Als weiterer Erschwernisgrund wird angeführt, dass lediglich der halbe Geschäftsanteil eingebracht wurde und nicht der gesamte, was sich in der Leitung der Gesellschaft als Komplikation erweise. Dem ist entgegen zu halten, dass zwar nach § 13 Abs. 3 BewG die Möglichkeit eines Paketzuschlages gegeben ist, aber nach dieser Gesetzesstelle niemals ein Paketabschlag vorgenommen werden kann. Eine andere Auslegung kann der in Rede stehenden Bestimmung auf Grund ihrer eindeutigen, zu keinem Zweifel Anlass gebenden

Diktion (vgl. „... höher als der Wert ...“) nicht gegeben werden (vgl. VwGH 26.11.1985, [85/14/0076](#) und 4.3.1987, 86/13/0045).

Schon eine Beteiligung von mehr als 25 vH an einer Kapitalgesellschaft sichert dem Berechtigten einen Kernbestand an Mitwirkungs- bzw. Verhinderungsrechten, die den Wert wesentlicher Beteiligungen – und zwar unabhängig von der Ausgestaltung des Minderheitenschutzes im Einzelfall – erhöht. Derartigen Beteiligungen wird im Wirtschaftsleben generell eine größere Bedeutung beigemessen als Beteiligungen von geringerer Höhe (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 49 zu § 19 mit Hinweis auf BFH vom 5. Juni 1991, II R 80/88, BStBl II 725). Im gegenständlichen Fall wird von der Berufungswerberin ein Anteil von 50 % erworben. Wenn im Wirtschaftsleben bereits einer Beteiligung von mehr als 25 % eine größere Bedeutung beigemessen wird, ist es auf keinen Fall gerechtfertigt, bei einer Beteiligung von 50 % einen Abschlag vorzunehmen.

Ein von der Berufungswerberin geforderter Risikoabschlag ist mangels zum Bewertungsstichtag konkret vorliegender Umstände auf keinen Fall möglich. Die Berufungswerberin geht davon aus, dass für die Gesellschaft wesentliche Personen ihre Tätigkeiten für die Gesellschaft einstellen könnten, was einen Einfluss auf den Ertrag haben könnte. Dabei handelt es sich nur um eine Annahme und nicht bereits um einen zum Stichtag der Bewertung bereits konkret bestehenden Umstand. Eine Annahme rechtfertigt jedoch noch nicht einen Abschlag. Dafür ist ein bereits bestehender konkreter Umstand erforderlich. Genau so wenig rechtfertigt eine Beteiligung von 50 % einen Abschlag. Außerdem ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass mit den pauschalen Kürzungen von 10 % sowohl des Vermögenswertes als auch des Ertragswertes diese Abschläge abgegolten sind.

Wenn in der Berufungsverhandlung vorgebracht wurde, dass bei der Berechnung des Vermögenswertes als Stichtag der 1. Jänner 2004 heranzuziehen wäre und auch die zwischen diesem Stichtag und der Schenkung stattgefundenen Gewinnausschüttungen bei der Berechnung einfließen müssten, ist dem zu entgegnen:

Stichtag für die Abtretung der Geschäftsanteile war laut dem Abtretungsvertrag der 15. Dezember 2004. Maßgebend für die Berechnung des Vermögenswertes ist die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes. Die Bilanzzeitpunkte vor und nach der Schenkung waren der 31. Dezember 2003 bzw. der 31. Dezember 2004. Der Bilanzzeitpunkt, welcher der Abtretung am nächsten liegt, ist hier der 31. Dezember 2004. Der 31. Dezember 2003 liegt mehr als elf Monate (fast ein Jahr) vor dem Stichtag der Abtretung der Geschäftsanteile, weshalb die Handelsbilanz zu diesem Stichtag auf keinen Fall für die

Berechnung des Vermögenswertes herangezogen werden kann. Der Berechnung ist hier die Handelsbilanz zum 31. Dezember 2004 zugrunde zu legen, da dieser Bilanzzeitpunkt nur wenige Tage nach dem Stichtag der Abtretung liegt und deshalb eindeutig näher bei dem Stichtag der Abtretung der Geschäftsanteile als der 31. Dezember 2003. Da für die Berechnung des Vermögenswertes die Handelsbilanz zum 31. Dezember 2004 heranzuziehen ist, in dieser Bilanz die Gewinnausschüttungen bis zum Stichtag der Abtretung der Geschäftsanteile bereits berücksichtigt sind, können bei der Berechnung des Vermögenswertes diese Gewinnausschüttungen bis zum Zeitpunkt der Schenkung nicht noch ein weiteres Mal berücksichtigt werden. Auch wenn in der Bilanz Akontozahlungen der Gewinnausschüttungen als Forderungen aufscheinen, hat eine spätere Tilgung dieser Forderungen, in welcher Form auch immer, keinen Einfluss auf den Wert zum Bilanzstichtag. Sie sind in der Bilanz auch nicht als dubiose Forderungen ausgewiesen.

Bleibt noch der Antrag der Berufungswerberin, den Durchrechnungszeitraum von drei auf vier Jahre zu erhöhen. Bei diesem Antrag, bei der Berechnung des Ertragswertes ein viertes Jahr zu berücksichtigen, hat die Berufungswerberin nach dem Inhalt der Berufung und den Ausführungen bei der mündlichen Verhandlung als viertes Jahr das Jahr 2001 im Auge. Voraussetzung für die Miteinbeziehung dieses Jahres wäre jedoch, dass es sich hier nicht um ein außergewöhnliches Ergebnis handeln würde. Hier bietet sich ein Vergleich der Ergebnisse der Jahre 2001 bis 2007 an.

Wenn man diese Ergebnisse betrachtet, fällt auf, dass jenes Ergebnis des Jahres 2001 völlig aus der Reihe fällt. Wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in den Berufungsvorentscheidungen zutreffend ausgeführt hat, ist das Ergebnis des Gründungsjahres auf Grund der üblichen Anfangsverluste kein relevantes Jahr, um in die Schätzung miteinbezogen zu werden. Ein Vergleich der Ergebnisse bestätigt, dass das Ergebnis des Gründungsjahres keine Aussagekraft über die weitere Entwicklung der Gesellschaft hat. Es ist damit auf keinen Fall geeignet, bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt zu werden. Außerdem handelt es sich bei diesem Jahr um ein Rumpfwirtschaftsjahr.

Dass das Ergebnis des Jahres 2002 vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt wurde, wird von der Berufungswerberin nicht bekämpft.

In Anlehnung an die Berechnung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wird der gemeine Wert wie folgt ermittelt:

Berechnung des Vermögenswertes:

| | |
|---------------------------------------|--------------|
| Bilanzsumme 31.12.2004 | 3,635.455,99 |
| - Rückstellungen | 37.499,62 |
| - Verbindlichkeiten | 1,049.568,52 |
| - Rechnungsabgrenzungsposten | 1,387.976,82 |
| Handelsrechtliches Eigenkapital | 1,160.411,03 |
| - Kürzung 10 % | 116.041,10 |
| Berichtigter Vermögensbetrag | 1,044.369,93 |
| Vermögenswert V = Vermögensbetrag : N | 29,84 |

Berechnung des Ertragswertes:

| | | |
|---|--------------|--------------|
| Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2002 | 178.884,76 | |
| - 34 % KöSt | 60.820,82 | |
| Zwischensumme | 118.063,94 | 118.063,94 |
| Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2003 | 798.960,66 | |
| - 34 % KöSt | 271.646,62 | |
| Zwischensumme | 527.314,04 | 527.314,04 |
| Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2004 | 1,289.932,05 | |
| - 34 % KöSt | 438.576,90 | |
| Zwischensumme | 851.355,15 | 851.355,15 |
| Summe | | 1,496.733,13 |
| Durchschnittsertrag | | 498.911,04 |
| - Kürzung 10 % | | 49.891,10 |
| Durchschnittsertrag | | 449.019,94 |
| Ertragswert E = Durchschnittsertrag x 100 : (N x 9) | | 142,55 |

Der gemeine Wert $G = (V + E) : 2 = 86,19$. Der gemeine Wert des Gesellschaftsanteiles im Nominale von € 8.750,00 beträgt somit € 754.162,50.

Damit ergibt sich für jeden Erwerbsvorgang folgende Schenkungssteuerberechnung:

| | | | | |
|---------------------------------------|---|------------|--|--|
| Stiftung vom 7. Dezember 2004 | € | 35.000,00 | | |
| gemeiner Wert der GmbH | € | 754.162,50 | | |
| Summe | € | 789.162,50 | | |
| - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | € | 110,00 | | |

| | | | | |
|---|---|------------|---|------------|
| Differenz | € | 789.052,50 | | |
| Bemessungsgrundlage gerundet gem. § 28 ErbStG | € | 789.052,00 | | |
| davon gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 5 % = | | | € | 39.452,60 |
| Abzug gemäß § 11 ErbStG | | | | |
| Stiftung vom 7. Dezember 2004 | € | 35.000,00 | | |
| - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | € | 110,00 | | |
| Bemessungsgrundlage | € | 34.890,00 | | |
| davon gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 5 % = | € | 1.744,50 | € | - 1.744,50 |
| Schenkungssteuer = | | | € | 37.708,10 |

Die Schenkungssteuer beträgt somit für jeden Erwerbsvorgang € 37.708,10.

Aud diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. November 2011