



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/0261-S/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 21. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 21. März 2006, StNr.xxx/yyyy, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 22.12.1999 wurde von Herrn A.B. von dem ihm gehörigen Anteil an der A.B.GmbH. (der Geschäftsanteil entspricht einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von S 40,330.000,--) ein Anteil, der einer einbezahlten Stammeinlage von S 26,705.000,-- entspricht, der Privatstiftung aus dem Titel der Nachstiftung als weiterer Vermögenswert gewidmet und am 22.12.1999 an diese abgetreten.

Mit Bescheid vom 27.3.2001, StNr.xxx/yyyy, wurde für diesen Vorgang und die Errichtung der Privatstiftung vom 10.12.1999 (S 1,000.000,--) Schenkungssteuer in Höhe von S 2,449.400,00 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Aufgrund des Prüfungsauftrages vom 21.7.2004, der am 21.7.2004 der steuerlichen Vertretung ausgefolgt worden ist, wurde bei der Privatstiftung eine Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt.

Am 20.3.2006 erging der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO. Aufgrund dieses Berichtes wurde der angefochtene Bescheid, StNr.xxx/yyyy am 21.3.2006 erlassen und die Schenkungssteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit Euro 895.533,75

festgesetzt, was unter Anrechnung der vorläufig festgesetzten Steuer von Euro 178.004,84 (S 2.449.400,--) eine Nachforderung von Euro 717.528,91 ergibt.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 21.4.2006 mit der im Wesentlichen vorgebracht wurde, dass die Bewertung des eingebrachten Anteiles an der A.B.GmbH zwingend nach dem Wiener Verfahren zu bewerten sei, weil der von der Abgabenbehörde I. Instanz angesetzte Wert nur aus einem Verkauf, der zudem nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustandegekommen sei, abgeleitet worden sei.

In der Berufung wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Diese Anträge wurden mit Eingabe vom 8.5.2007 zurückgezogen.

Strittig ist, ob auf Grund des Kaufvertrages vom 28.6.2000, mit dem von drei verschiedenen Personen insgesamt 51 % der Anteile an der A.B.GmbH an die Käuferin veräußert wurden, und des Kaufvertrages vom 27.12.2000 mit dem die Bw. ihre Anteile an der A.B.GmbH ebenfalls an die Käuferin verkauft hat, eine Mehrzahl an Verkäufen vorliegt, die für die Bewertung der Anteile an der A.B.GmbH herangezogen werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Das Bewertungsgesetz 1955 (BewG) lautet in seinem Ersten Teil (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit im Berufungsfall von Relevanz:

"§ 10. Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird 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.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

§ 13. Wertpapiere und Anteile

(1) Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, sind mit dem Kurswert, Forderungen, die in das Schuldbuch einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eingetragen sind, mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft anzusetzen.

(2) Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeinsame Wert (§ 10) maßgebend. Lässt sich der gemeinsame Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

(3) Ist der gemeinsame Wert einer Anzahl von Anteilen an einer Gesellschaft, die einer Person gehören, infolge besonderer Umstände (zum Beispiel weil die Höhe der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft ermöglicht) höher als der Wert, der sich auf Grund der Kurswerte (Abs. 1) oder der gemeinsamen Werte (Abs. 2) für die einzelnen Anteile insgesamt ergibt, so ist der gemeinsame Wert der Beteiligung maßgebend."

Aus der Textierung des § 13 Abs. 2 BewG ergibt sich, dass der gemeinsame Wert nur dann zu schätzen ist, wenn sich dieser aus Verkäufen nicht ableiten lässt. Der gemeinsame Wert ist somit aus den bei (mehreren) Verkäufen erzielten Preisen abzuleiten, wenn die Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen sind und keine gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigenden ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse vorgelegen sind. Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde - unter den weiteren Voraussetzungen - keinen Spielraum bei der Bewertung.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung sind nur solche, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen, wie dies z.B. bei einer persönlichen Notlage, einer persönlichen Vorliebe oder bei besonderen, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten der Fall sein kann.

Für die Ableitung des gemeinsen Wertes aus Verkäufen ist demnach maßgeblich, ob der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage

und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist einerseits davon auszugehen, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer GmbH nicht ausreichend ist, andererseits, dass gegen die Schätzmethoden des Wiener Verfahrens keine Bedenken bestehen (so beispielsweise VwGH vom 18. 7. 2001, 99/13/0217).

Zum zeitlichen Rahmen, innerhalb welchem die für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer inländischen GmbH maßgeblichen Verkäufe statt gefunden haben müssen, judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass jedenfalls auch Verkäufe, die in einem größeren zeitlichen Abstand als rund sechs Monate stattgefunden haben, in die Betrachtung einzubeziehen sind (vgl. VwGH vom 20.1.1992, 90/15/0085).

Unter "gewöhnlichem Geschäftsverkehr" ist der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner in der Lage ist, ohne jeden Zwang und nicht aus Not oder besonderen Rücksichten, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln.

Im Erkenntnis vom 25.3.2004, 2001/16/0038, führt der VwGH wörtlich aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof vertritt seit dem Erkenntnis vom 6. März 1978, Zl. 1172/77, VwSlg. 5.237/F in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen ein einzelner Verkauf nicht genügt. Trotz der gegenteiligen Auffassung von Stoll (Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften nach dem Bewertungsgesetz, GesRZ 1989, 65 ff), der sich mit dem zitierten Erkenntnis kritisch auseinander gesetzt hat, behält der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung bei (siehe die umfangreichen Nachweise bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer10, Rz. 44 zu § 19 ErbStG). Hervorzuheben ist aus dieser Rechtsprechung, dass es nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile ankommt und dass weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte von ausschlaggebender Bedeutung ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe komme. Von einer Mehrzahl von Verkäufen kann nur dann gesprochen werden, wenn bei mehreren miteinander nicht im Zusammenhang stehenden Verkaufs-vorgängen Anteile veräußert werden. ...“

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 15. März 2001, Zl. 2000/16/0110, und zuvor im Erkenntnis vom 9. November 2000, Zl. 99/16/0439, die Frage aufgeworfen, ob unter

bestimmten Voraussetzungen der gemeinsame Wert - auf dessen Ermittlung es letztlich ankommt - allenfalls auch aus einem einzelnen Verkauf ermittelt werden kann. Dies wäre insbesondere dann zulässig, wenn dem einzelnen Verkauf eine Preisbildung zu Grunde liegt, die das Ergebnis des Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt.“

Dies liegt aber nach den Ergebnissen der Außenprüfung vor.

Sowohl auf Verkäuferseite als auch auf Käuferseite hat es verschiedene Interessen gegeben, die die Preisbildung beeinflusst haben. Auf Verkäuferseite gab es insofern verschiedene Interessen, als ein Gesellschafter nicht verkaufen wollte bzw. nur zu Bedingungen, die für die Käuferseite nicht akzeptabel waren. Während zwei der anderen Gesellschafter unbedingt verkaufen wollten.

Hinsichtlich der Käuferseite führt die Berufung aus, dass die Bescheidbegründung wonach die Gesellschaftsanteile an mehrere Interessenten angeboten worden seien, ein Verkauf erst nach Einlagen eines zufriedenstellenden Angebotes erfolgt sei, nicht korrekt sei. Vielmehr sei zwar der Verkaufswunsch vorhanden gewesen, es seien aber keine potentiellen Käufer gefunden worden und es seien auch keine entsprechenden Angebote vorgelegt, bis zum Angebot der Käuferin.

Aus den Aktenvermerk vom 13.3.2006 über ein Telefongespräch mit dem Stiftungsvorstand geht hervor, dass es einige Interessenten gegeben habe, es seien auch Verkaufsgespräche geführt worden, die Kaufpreise hätten jedoch nicht der gewünschten Höhe entsprochen, so sei das Kaufgeschäft mit der Käuferin, deren Angebot das beste war, abgewickelt worden.

Wenn die Berufung dazu ausführt, dass keine *entsprechenden* Kaufangebote vorlagen, so ist darin kein Widerspruch zu sehen. Wenn die Preisvorstellungen nicht *entsprechend* sind, tritt man überlicherweise nicht in konkrete Kaufverhandlungen ein.

Aus den mit der Berufung vorgelegten Unterlagen, Fragen an Herrn A.B., Termin 2.4.2004 wird von diesem ausgeführt, dass es vor Aufnahme der Verkaufsverhandlungen mit der Käuferin eine von der KPMG durchgeführte Unternehmensbewertung „Due Diligence“ gab.

Dieser Begriff ist vergleichbar mit dem im deutschen Recht verankerten Begriff der "im Verkehr erforderlichen Sorgfalt". Allgemein versteht man unter Due Diligence die sorgfältige Analyse, Prüfung und Bewertung eines Objektes bei einer beabsichtigten Unternehmenstransaktion insbesondere zur Beschaffung und Aufarbeitung von Informationen im Sinne einer Kauf- oder Übernahmeprüfung. Ziel dabei ist es, Chancen und Risiken beim Zielunternehmen zu ermitteln, den Wert des Unternehmens aufgrund detaillierter Informationen genauer bestimmen zu können, die Stärken und Schwächen des Unternehmens zu ermitteln sowie die Risiken zu bestimmen, die mit dem Kauf verbunden sind.

Eine rechtliche und bilanzielle Prüfung der A.B.GmbH ist demnach durchgeführt worden und den Kaufverhandlungen zugrundegelegt worden. Die Verkäufe sind daher sehr wohl im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abgewickelt worden. Dass mit Anbietern, deren Angebot weit unter diesen nach objektiven Wertmaßstäben ermittelten Wert liegt, nicht konkret verhandelt wird ist logisch. Wenn nun die Verhandlungen mit einem der Kaufinteressenten zu einem Ergebnis führen ohne dass weitere Verkaufsverhandlungen geführt werden, weil das Angebot den eigenen Vorstellungen, die sich aufgrund der objektiven Unternehmensbewertung gebildet haben, entspricht, so ist dieser Preis sehr wohl im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zustandegekommen.

Wenn es schwierig war, finanzielle Kaufinteressenten zu finden, so spricht das nicht dafür, dass der Verkaufsvorgang nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr stattgefunden hätte. Vielmehr ist, wenn die Nachfrage gering ist, eben der Preis auch niedriger. Es liegen aber keinerlei Anhaltspunkte vor, wonach die Käuferin sich nicht marktkonform verhalten hätte.

Auch auf Verkäuferseite waren die Interessen sehr unterschiedlich, was auch zu unterschiedlichen Kaufpreisen geführt hat. Für die Ermittlung des gemeinen Wertes relevant ist jedoch die Verteilung der Kaufpreise auf die Anteile 49% zu 51%. Denn hinsichtlich des 49%-Anteils hat es lediglich ein Kaufanbot gegeben, das ein halbes Jahr später angenommen wurde. Aus dem Kaufvertrag vom 28.6.2000 ist keine Abhängigkeit dieses Rechtsgeschäftes mit der Annahme des Angebotes durch die Privatstiftung ersichtlich und auch von der Bw nicht behauptet worden. Es liegen daher sehr wohl mehrere von einander unabhängige Käufe vor, auch wenn die Preisbildungsüberlegungen und die Absicht der Käuferin auf den Erwerb der gesamten Anteile gerichtet waren.

Dass die Aufteilung des Kaufpreises des 51%-Anteils auf die drei Gesellschafter nicht entsprechend den gehaltenen Anteilen erfolgte, ist eben Ergebnis der äußerst unterschiedlichen Interessenslagen der Gesellschafter, wie sie im Betriebsprüfungsbericht und in der Berufung übereinstimmend dargestellt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wie oben dargestellt mehrfach die Frage aufgeworfen, ob unter bestimmten Voraussetzungen der gemeine Wert - auf dessen Ermittlung es letztlich ankommt - allenfalls auch aus einem einzelnen Verkauf ermittelt werden kann. Nach seiner Ansicht wäre dies insbesondere dann zulässig, wenn dem einzelnen Verkauf eine Preisbildung zu Grunde liegt, die das Ergebnis des Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt.

In der Berufung wurde die Frage, wie weit der Kaufpreis vom Ergebnis der due diligence abweicht, nicht angesprochen. Auch wurde nicht behauptet, dass von der Käuferin ein unrealistisch hoher Kaufpreis, im Sinne von einer enormen Abweichung von der Kaufpreisbildung im

gewöhnlichen Geschäftsverkehr, bezahlt worden wäre. Auf Seiten der Bw. hat man sich erst ein halbes Jahr nach der Stellung des Angebotes durch die Käuferin entschlossen dieses anzunehmen. Erst in diesem Zeitpunkt ist das Geschäft zustande gekommen.

Die Abwicklung der Unternehmenstransaktion insgesamt entspricht den Usancen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs. Der aus diesen Verkäufen abgeleitete gemeine Wert kann der Schenkungssteuerbemessung zugrundegelegt werden.

Salzburg, am 10. Mai 2007