

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.E., Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 29. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Dezember 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert

Die Schenkungssteuer wird nunmehr mit 3.377,52 € festgesetzt.

Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer wird auf deren Darstellung in der nachstehenden Begründung verwiesen, die insoweit einen integrierenden Spruchbestandteil bildet.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 25. Juni 2002, abgeschlossen zwischen V.E. einerseits und F.E. andererseits wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

"I. Präambel

Frau V.E. ist Gesellschafterin der im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Innsbruck unter FN Z eingetragenen "W.E.GmbH" mit dem Sitz in X; ihr Geschäftsanteil entspricht einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 9.250,-- (Euro neuntausendzweihundertfünfzig).

II. Abtretung

Frau V.E. tritt ihren Geschäftsanteil, der einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 9.250,-- (Euro neuntausendzweihundertfünfzig) entspricht, um den Abtretungspreis von € 36.336,42 (Euro sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißigkommazweiundvierzig) durch diesen Vertrag an Herrn F.E. ab und dieser erklärt die Vertragsannahme. "

Mit dem Bescheid vom 16. Dezember 2004 wurde gegenüber dem F.E. (im Folgenden: Bw) für diesen Rechtsvorgang (Abtretung der GmbH- Anteile) eine Schenkungssteuer von

14.482,78 € festgesetzt (genaue Berechnung siehe Bescheid). Begründend wurde ausgeführt, dass die Bemessungsgrundlage der "gemeine Wert" der übergebenen Gesellschaftsanteile der Firma W.E.GmbH abzüglich des Abtretungspreises sei. Ausgehend vom Nominalen von € 9.250 x 2.269,87 % (dieser Prozentsatz ergab sich aus dem gesondert ergangenen Berechnungsbogen) betrage der gemeine Wert der abgetretenen Gesellschaftsanteile € 209.962,97. Nach Abzug des hiefür bezahlten Abtretungspreises von 36.336,42 € ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von 173.626,55 €.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Argument, eine Schenkung liege nicht vor, wurde doch ohnehin für den abgetretenen Anteil von 9.250 € ein Abtretungspreis von 36.336,42 € bezahlt. Der Bw. sei bei der Abtretung des Anteils am 26. Juni 2002 nicht bereit gewesen, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen, weil er als Geschäftsführer der Firma W.E.GmbH nach Fertigstellung der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Bauvorhaben und nach deren Abwicklung bereits geplant habe, diese zu liquidieren. Nach § 13 BewG seien für die Ermittlung des gemeinen Wertes neben der Berücksichtigung des Gesamtvermögens die Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Diese Ertragsaussichten seien ab 2005 negativ. Zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung wären nur mehr 2 Bauvorhaben in Planung bzw. in Errichtung gewesen. Weitere Bauten seien von dieser Firma nicht mehr errichtet worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich unter Hinweis darauf, dass die Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren erfolge auf diese Begründung:

"Maßgeblich für die Berechnung des Gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren ist das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag, nicht zum Zeitpunkt der Durchführung der Berechnung. Hierzu bildet regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzstichtages die Ausgangslage. Nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens sind die Ertragsaussichten aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahreserträge (Erträge der letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt) zu ermitteln. Dem darf noch hinzugefügt werden, dass auch die von der Berufungswerberin vorgebrachten Einwände, dass die zukünftigen Erträge negativ sind, nicht Folge geleistet werden kann, da der Zeitpunkt der Berechnung vom Stichtag der Abtretung nicht in unmittelbarer Nähe ist. Der Abtretungspreis von € 36.336,42 wurde bei der Berechnung der Schenkungssteuer berücksichtigt. Aus diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin führte es nochmals aus, dass die W.E.GmbH keine aktiven Geschäfte mehr betreibe, sondern nur mehr die bisherigen Aktivitäten zu Ende führe. Sobald es handelsrechtlich möglich sei, werde diese Firma liquidiert. Bei der Abtretung der Anteile am 25. Juni 2002 wäre dies bereits geplant gewesen, sodann der Bw. nicht bereit gewesen sei, mehr als 500.000 S = 36.336,42 € zu bezahlen. Eine Schenkung könne auch aus einem anderen Grund nicht angenommen werden, weil bereits am 24. Mai 2002, also einen Monat vor der Abtretung der Gesellschaftsanteile der Antrag auf Scheidung der Eheleute F.-V.E. beim Gericht eingelangt und diesbezüglich der gerichtliche Vergleich bei der Tagsatzung

am 1. Juli 2002 geschlossen worden sei. Auch aus diesem Grund könne nie und nimmer eine teilweise Schenkung angenommen werden, sondern es wäre dieser damalige Betrag von 500.000 S der Wert, den der Bw. diesem Anteil beigemessen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG, BGBl. Nr. 141/1955, unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z. 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Gegenstand der Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichen Wert ist, sohin auch ein GmbH- Anteil. Eine (gemischte) Schenkung bzw. eine freigebige Zuwendung kann bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht kommen. Stehen Leistung und Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis, so ist hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 ErbStG, Rz 51a und b).

Nach § 18 ErbStG 1955, 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.

Nach dem gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anzuwendenden § 13 Abs. 2 BewG sind unter anderem Anteile an einer GmbH mit dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG anzusetzen. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Das Finanzamt nahm diese Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996 (abgedruckt bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG, Rz 47) vor. Die Bw. erhebt gegen die grundsätzliche Anwendung dieser Methode keinen Einwand. Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bietet das Wiener Verfahren 1996 eine geeignete Schätzungsmethode für jene Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG vorzunehmen ist. Das Wiener Verfahren sieht allerdings selbst vor, dass bei Besonderheiten im Einzelfall von dem als Mittelwert von

Vermögens- und Ertragswert errechneten gemeinen Wert ein Zu- oder Abschlag möglich ist. Zu- oder Abschläge vom gemeinen Wert können nach Punkt 4.8. insbesondere bei einer Änderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens gerechtfertigt sein, soweit sie zum Ermittlungszeitpunkt konkret erkennbar war. Bei Verlustaussichten bildet nach Punkt 4.2. stets der Liquidationswert des Unternehmens die Untergrenze des gemeinen Wertes.

Nach dem Wiener Verfahren 1996 sind die Ertragsaussichten, wie auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen. Als Ausgangspunkt werden in der Regel die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei dieser im Gesetz zwingend angeordneten Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind dabei (nur) dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 48a zu § 19 ErbStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Im Erkenntnis vom 27. 8. 1990, Zl. 89/15/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus ausdrücklich ausgesprochen, dass in Fällen, in denen sich zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens bereits das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, überblicken lässt, dieses Ergebnis in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat (VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615).

Im vorliegenden Berufungsfall wurde im Wesentlichen eingewendet, bei der Schätzung der Ertragsaussichten ist zu bedenken, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Abtretungsvertrages den Vertragsparteien schon bekannt war, dass der Bw. und Geschäftsführer der Firma W.E.GmbH plante nach Fertigstellung der zu diesem Zeitpunkt noch verhandelten zwei Bauvorhaben und nach deren Abwicklung diese Gesellschaft zu liquidieren. Deshalb sei er nicht bereit gewesen, einen höheren Kaufpreis als 36.336,42 € (500.000 S) für die ihm abgetretenen Anteile zu bezahlen. Außerdem könne eine Schenkung schon aus dem Grund nicht angenommen werden, weil bereits am 24. Mai 2002- also einen Monat vor der Abtretung der Gesellschaftsanteile - der Antrag auf Scheidung der Eheleute F.-V.E. beim Gericht eingelangt und diesbezüglich der gerichtliche Vergleich bei der Tagsatzung am 1. Juli 2002 geschlossen worden sei.

Als Ergebnis ergänzender Sachverhaltserhebungen (unter Einbeziehung der geschiedenen Ehefrau des Bw. und des bei der Scheidung eingeschrittenen Rechtsanwaltes) wurde die Richtigkeit des Berufungsvorbringens darin bestätigt, dass im Frühjahr 2002 zwischen den Eheleuten F.-V.E. die Gespräche über eine einvernehmliche Scheidung bei einem Rechtsanwalt aufgenommen wurden mit dem Inhalt, wie das eheliche Vermögen aufgeteilt werde. Hinsichtlich des Wertes des GmbH- Anteiles war F.E. nicht bereit, mehr als 36.336,42 € (500.000 S) zu bezahlen, weil bei dieser Besprechung gleichzeitig die Liquidation der Fa. W.E.GmbH beschlossen wurde und weil nach den vorhandenen Unterlagen aus der laufenden Buchhaltung- Situation im Frühjahr 2002- für das Jahr 2004 ein hoher Verlust erwartet wurde. In diese Wertüberlegungen wurde letztlich entscheidend einbezogen, dass nur mehr ein gerade laufendes Bauvorhaben abgewickelt und dann die Liquidation der GmbH eingeleitet wird. Laut Firmenbuch befindet sich diese Gesellschaft derzeit in Liquidation.

Im Hinblick auf diese im Streitfall unbedenklich vorliegenden Besonderheiten des Einzelfalles waren bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Umstand der künftigen Verlustaussichten zusammen mit dem bereits getroffenen Beschluss auf Liquidation entsprechend wertbestimmend zu berücksichtigen. Diese Umstände sprechen dagegen, dass die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung des gemeinen Wertes unter Berücksichtigung des Mittelwertes aus Vermögenswert und Ertragswert (dieser berechnet aus den Betriebsergebnissen der Jahre 2000, 2001 und 2002) im vorliegenden Fall ein sachlich zutreffendes Ergebnis zu erbringen vermag. Bei Verlustaussichten bildet vielmehr im Regelfall der Liquidationswert des Unternehmens die Untergrenze, wobei aus Vereinfachungsgründen der Liquidationswert mit 40 % des Vermögenswertes angenommen werden kann. Wenn aber der Bw. ausgehend von der beschlossenen Liquidation der Gesellschaft und der sich abzeichnenden Verluste "nicht bereit war" für die Abtretung der GmbH- Anteile mehr als 36.336,42 € (500.000 S) zu bezahlen, dann lässt er dabei weitestgehend unbeachtet, dass der zum 1. Jänner 2002 ermittelte Vermögenswert (siehe Berechnungsbogen des Finanzamtes) der Gesellschaft jedenfalls 13.553.824 S betrug und dieser Wert bei der Ausmessung des dafür zu zahlenden Abtretungspreises von der bereits erkennbaren künftigen Entwicklung durchaus abgekoppelt zu betrachten war. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz erachtet daher den Ansatz zumindest mit dem Liquidationswert als die den Besonderheiten des Streitfalles ausreichend Rechnung tragende Ermittlungsmethode des gemeinen Wertes. Ausgehend vom Vermögenswert laut Berechnungsbogen ergibt sich ein Liquidationswert von 393.997,88 € (5.421.529 S) und ein Wert von 1.064,86 pro 100 € Stammkapital. Bezogen allein auf den Liquidationswert war der von der Ehefrau abgetretenen erhaltenen Anteil 98.499,55 € (= 9.250 x 1.064,86 %) wert. Dem Grunde nach zu Recht konnte vom Finanzamt aus der festgestellten deutlichen Wertdifferenz zwischen dem gemeinen Wert der abgetretenen Anteile ermittelt

nach dem Wiener Verfahren und dem dafür vom Bw. bezahlten Abtretungspreis von 36.336, 42 € auf das Vorliegen einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung geschlossen werden. Daran ändert auch der Einwand nichts, dass diese Abtretung im Zuge einer einvernehmlichen Scheidung erfolgte, denn allein daraus ergibt sich nicht die zwingende Folgerung, dass sich die bisherigen Eheleute nicht mehr unentgeltlich etwas zuwenden könnten. Im Streitfall haben die nunmehr geschiedenen Eheleute selbst nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen, dass die letztlich Zuwendende zu dieser (zum Teil unentgeltlichen) Vermögenshingabe rechtlich verpflichtet war oder dafür insgesamt eine mit dieser Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende (angemessene) Gegenleistung erhalten hat. Die für das Vorliegen einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung geforderten subjektiven (Bereicherungswille) und objektiven (Eintritt einer Bereicherung bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte der wechselseitig erbrachten Leistungen) Tatbestandsvoraussetzungen konnten somit schlüssig aus dem vorliegenden Sachverhalt, insbesondere aus der bestehenden Wertdifferenz, gefolgert werden (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327).

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles zum einen davon auszugehen, dass durch den Abtretungsvertrag ein schenkungssteuerpflichtiger Rechtsvorgang verwirklicht worden war. Zum anderen ergibt sich unter Beachtung der eingewendeten Besonderheiten des Einzelfalles (Verlustaussichten und bereits zum Abtretungszeitpunkt vorhandener Liquidationsbeschluss) ein anzusetzender Wert der abgetretenen GmbH- Anteile von 62.163,13 € (Berechnung: 9.250 € x 1.064,86 % = 98.499,55 € minus Abtretungspreis von 36.336, 42 €) anstatt des vom Finanzamt hiefür ermittelten Wertes von 173.626, 55 €.

Der Berufung war somit wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer stellt sich wie folgt dar:

Bemessungsgrundlagen:

Gesamterwerb: Betriebsvermögen- Anteil an Kapitalgesellschaften	62.163,13 €
Wert der Grundstücke	20.275,72 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG	- 7.300,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	72.938,85 €
Grundstücke des Gesamterwerbs:	

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert)	20.275,72 €
Früherer Erwerb:	
Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	20.275,72 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG	- 7.300,00 €
steuerpflichtiger früherer Erwerb	10.775,72 €

Festgesetzte Schenkungssteuer:

Steuer für den Gesamterwerb: gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Gesamterwerb in Höhe von 72.938,00 €	3.646,90 €	
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke des Gesamterwerbs in Höhe von 20.275,00 €	405,50 €	4.052,40 €
Anrechenbare Steuer für den früheren Erwerb: gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 2,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen früheren Erwerb in Höhe von 10.775,00 €	269,38 €	
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke des früheren Erwerbes in Höhe von 20.275,00 €	405,50 €	- 674,88 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)		3.377,52 €

Innsbruck, am 21. März 2006