



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adresse, vertreten durch StB-Gesellschaft, vom 24. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. April 2011 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer wird mit 47.026,30 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit notariell bekräftigtem Abtretungsvertrag vom 21. November 2006 über die Abtretung eines Geschäftsanteiles an der Kapitalgesellschaft X-GmbH, abgeschlossen zwischen B und A wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

„1.

Herr B tritt nunmehr seinen gesamten Geschäftsanteil, der einer voll einbezahlt Stammeinlage von ATS Z entspricht, an Herrn A (.....) ab, der diese Abtretung annimmt.

2.

Eine Gegenleistung für die Übertragung des obbezeichneten Geschäftsanteiles wird nicht vereinbart. Die Übertragung erfolgt sohin schenkungsweise, jedoch unter Vorbehalt des Fruchtgenusses. Herr B. behält sich das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den Geschäftsanteilen der G vor und wird sohin in Hinkunft weiterhin die Gesellschaftsrechte gegenüber der G ausüben. Es stehen ihm auch alle Erträge aus diesem Geschäftsanteil zu. Das Fruchtgenussrecht endet mit dem Ableben des Herrn B.. Zum Zeitpunkt des Todes bestehende Gewinnanteile stehen dem Übernehmer A. zu. In diesem Sinne räumt Herr A. seinem Vater B. das Fruchtgenussrecht ein, welcher dieses Recht annimmt.

3.

Herr A. erwirbt den Geschäftsanteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber der Gesellschaft und den Mitgesellschaftern. Er erklärt, den Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich all seinen Vereinbarungen zu unterwerfen. Der Geschenkgeber übernimmt keinerlei Gewährleistung.

4.

Die mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten gehen mit dem Tage der allseitigen Unterfertigung dieses Abtretungsvertrages in Form eines Notariatsaktes auf den Übernehmer über, der ab diesem Tage alle mit dem Geschäftsanteil in Zusammenhang stehenden Rechte ausübt. Gewinnanteile der vergangenen Jahre sowie des laufenden Jahres stehen aufgrund der Fruchtgenussvereinbarung dem abtretenden Gesellschafter zu.“

Als Ergebnis einer bei A durchgeföhrten Außenprüfung wurden unter Tz 6 (auszugsweise) folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

„Tz. 6 (.....)

Der gemeine Wert zum 30. 11. 2006 der Fa. Kapitalgesellschaft X-GmbH wurde in Höhe EUR 12.867.761,79 ermittelt (siehe beiliegende Berechnungsblätter).

Der auf A entfallende Teil (3,77 %) betrug daher EUR 485.114,61.

Das Fruchtgenussrecht wurde mit NULL bewertet, da lt. Rücksprache mit dem Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft X-GmbH seit Beginn der Gewinn immer auf neue Rechnung vorgetragen wird- Gewinnausschüttung erfolgt lediglich in Höhe der für die Garagennutzung in Rechnung gestellten Kosten.

Vom Geschäftsführer konnte weiters in Erfahrung gebracht werden, dass es wegen dieser Ausschüttungspolitik keine Regelung im Gesellschaftsvertrag gibt. Unter den Gesellschaftern gibt es jedoch dahingehend ein stilles Übereinkommen.

Es kommt also auch in der Zukunft zu keinen Ausschüttungen.

Tz. 7

Gemeiner Wert lt. Wiener Verfahren der Kapitalgesellschaft X-GmbH	12.867.761,79
Auf den Anteil von A (3,77 %) entfällt	485.114,62
gerundet gemäß § 28 SchenkStG	485.114,00
Abzgl. § 14 Abs. 1 SchenkStG	2.200,00
	482.914,00
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 SchenkStG (10%)	48.291,40“

Das Finanzamt folgte mit Schenkungssteuerbescheid vom 22. April 2011 den Prüfungsfeststellungen und setzte für den Rechtsvorgang „Abtretungsvertrag vom 21. November 2006“ gegenüber dem A (im Folgenden: Bw) von einem steuerpflichtigen Erwerb von 482.914 € die Schenkungssteuer mit 48.291,40 € fest. Begründend wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung verwiesen, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bilden würden.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bestreitet mit dem Antrag, die Schenkungssteuer mit Null festzusetzen, die Rechtmäßigkeit der Schenkungssteuervorschreibung dem Grunde nach und begründet dies wie folgt:

„Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern stützt sich in seinen Prüfungsfeststellungen einzig und allein auf Vermutungen anscheinender Äußerungen des Geschäftsführers der Kapitalgesellschaft X-GmbH, die zum Bescheidspruch führen, der zurückbehaltene Fruchtgenuss sei ohne Wert, da keine Ausschüttungen der Gesellschaft stattfinden.

Zum einen steht es einem Geschäftsführer einer Gesellschaft nicht zu, eine nicht ihm sondern der Generalversammlung vorbehaltene Festlegung zu machen. Zudem bestehen, wie in der Bescheidbegründung auch angeführt, weder im Gesellschaftsvertrag noch in den Gesellschafterbeschlüssen über die jeweilige Abstimmung hinausreichende Festlegungen.

Es ist also verwunderlich, wie ein für die vorliegenden Fakten auch nicht zutreffende Meinung eines anerkannten Fachmannes in einer Zeitschrift fehlinterpretiert in eine Bescheidbegründung gelangen kann, noch dazu mit so weitreichenden Folgen.

Im Sinne geordneten Parteiengehörs wäre es notwendig gewesen, dass die Behörde aus der Sachlage und dem gültigen Rechtsverhältnis heraus zu einer Lösung findet. Hier bezieht sich das Verfahren des Finanzamtes einzig und allein auf Mutmaßungen und informellen Befragungen.

Außerdem stellt die Finanzbehörde in der Textziffer 8 (richtig: 6) selbst fest, dass sich aus dem Gesellschaftsvertrag keine Aussage oder Regulierung der Ausschüttungspolitik der Gesellschaft ergibt. Gäbe es wie behauptet ein stilles Übereinkommen über künftige Nichtausschüttungen so müsste dies zumindest aus den Beschlussbüchern oder Protokollen der Gesellschaft mit der Bindungswirkung für alle Gesellschafter durch die Finanzbehörde bewiesen werden.

Überprüft man den Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft X-GmbH und „rechnet“ man das Ausschüttungspotential, so steht außer Zweifel, dass dieses in keiner Weise durch die Bilanzpositionen begrenzt war.

Es wird daher um Erledigung im Sinne dieses Antrages gebeten.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht dem Grunde nach Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht hinsichtlich des zwischen B. und A. am 21. November 2006 abgeschlossenen notariellen Abtretungsvertrages, womit die schenkungsweise Übertragung eines zur Gänze einbezahlten

GmbH-Geschäftsanteiles unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes vereinbart wurde, von einem der Schenkungssteuer unterliegenden Rechtsvorgang ausgegangen ist. Das Berufungsvorbringen bestreitet dies mit dem alleinigen Argument, die getroffenen Prüfungsfeststellungen würden die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit Null nicht rechtfertigen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG in der auf den Gegenstandsfall noch anzuwendenden Fassung vor BGBl. I Nr. 39/2007 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.

Die bürgerlich-rechtliche Schenkung ist der – wichtigste - Unterfall der freigebigen Zuwendung nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG, weil danach jede Schenkung bürgerlichen Rechts gleichzeitig immer und in jedem Fall eine freigebige Zuwendung sein muss (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 8 zu § 3 ErbStG).

Gegenstand einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist. So können - was unbestritten blieb - auch Geschäftsanteile Gegenstand einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung sein.

Die Begriffe „Schenkung“ oder „freigebige Zuwendung“ setzen eine objektive Bereicherung und als subjektives Element eine Schenkungs- bzw. Bereicherungsabsicht voraus. Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachten über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vor (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 7 zu § 3 ErbStG und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Ein Rechtsgeschäft kann der Schenkungssteuer unterliegen, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist. Für das Vorliegen einer gemischten Schenkung (bzw. einer gemischten freigebigen Zuwendung) ist wesentlich, dass bei einem auffallenden Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung

die Unentgeltlichkeit von den beiden Vertragsparteien (oder vom Zuwendenden) beabsichtigt ist. Die Vertragsparteien (bzw. der Zuwendende) müssen (muss) sich demzufolge des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sein, beide (der Zuwendende) die teilweise Unentgeltlichkeit des Übereignungsvorganges gewollt und dies auch erkennbar zum Ausdruck gebracht haben (OGH vom 19.1.1976, 6 Ob 786/77, JBI 1978,645). Eine gemischte Schenkung ist nur dann anzunehmen, wenn die Parteien bereits bei Vertragsabschluss ausdrücklich oder schlüssig erklären, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als geschenkt anzusehen ist. Der Bereicherungswille kann von der Abgabenbehörde auch aus den Umständen des Einzelfalles erschlossen werden. Die Annahme eines Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes erb berechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil gerade Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0088,0089). Ergibt sich aus der Urkunde selbst, dass die Vertragsteile Leistung und Gegenleistung als subjektiv inäquivalent angesehen haben, so folgt daraus, dass auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung zu schließen ist (OGH vom 13. 12.1994, 5 Ob 141/94, NZ 1995,305).

Punkt 2 des Abtretungsvertrages lautet wie folgt: „*Eine Gegenleistung für die Übertragung des obbezeichneten Geschäftsanteiles wird nicht vereinbart. Die Übertragung erfolgt sohin schenkungsweise, jedoch unter Vorbehalt des Fruchtgenusses.*“

Mit dieser Vertragsbestimmungen bringen die Vertragsparteien (Vater und Sohn) selbst in einer keinen Zweifel offenlassender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass sie im vorbehaltenen/eingeräumten Fruchtgenuss keine adäquate Gegenleistung für die Übertragung des Geschäftsanteiles gesehen haben, denn ansonsten wäre der ausdrückliche Hinweis auf die „sohin“ schenkungsweise erfolgte Übertragung völlig unverständlich. Der dieser Vertragsbestimmung zukommende objektive Erklärungswert lässt vielmehr den Schluss zu, dass zwischen den Vertragsparteien Willenseinigung darüber bestand, dass die Übertragung des gesamten Geschäftsanteiles, soweit dessen objektiver Wert den Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes übersteigt, schenkungsweise erfolgte. Die Vertragsparteien waren sich somit des doppelten Charakters des Abtretungsvorganges als teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich bewusst, beide habe die teilweise Unentgeltlichkeit der Übertragung gewollt und dies bei Vertragsabschluss erkennbar zum Ausdruck gebracht. Für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ergibt sich daher aus Punkt 2 des Abtretungsvertrages als Zwischenergebnis die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass die Vertragsparteien selbst von einer (objektiven) Wertdifferenz zwischen Leistung und Gegenleistung und insoweit von einer gewollten (gemischten) Schenkung ausgegangen sind. Gegenteiliges wurde im Übrigen in der Berufung gar nicht dezidiert eingewendet.

Für die Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles bedeutet die Annahme einer gemischten Schenkung, dass der die Gegenleistung (Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes) übersteigende Wert des abgetretenen Geschäftsanteiles schenkungssteuerrechtlich relevant ist. Im Umfang der Unentgeltlichkeit liegt eine Schenkung (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51 zu § 3 ErbStG und die dort referierte BFH-Rechtsprechung).

Das Finanzamt hat unter Hinweis auf die festgestellte „Ausschüttungspolitik“, nämlich dass laut Aussage des Geschäftsführers der Gesellschaft auf Grund eines stillschweigenden Übereinkommens der Gesellschafter schon seit Beginn und auch in der Zukunft keine Gewinnausschüttungen stattfanden/stattfinden werden, den Wert des Fruchtgenussrechtes mit Null bewertet, was im Ergebnis dazu führte, dass die Schenkungssteuer vom (betragsmäßig unbestritten gebliebenen) Wert des übertragenen Geschäftsanteiles von 485.114,61 € (unter Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG) festgesetzt wurde. Der Berufungswerber bestreitet die Rechtmäßigkeit der Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit Null mit den in der Berufung vorgetragenen Argumenten. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet somit die Abklärung dieser alleinigen Streitfrage, ergibt sich doch aus der Bewertung dieses Fruchtgenussrechtes der Umfang der Unentgeltlichkeit und damit die Bemessungsgrundlage der gemischten Schenkung.

Die Bewertung eines Fruchtgenussrechtes hat sich an den Regeln für die Bewertung von Nutzungen (§§ 15 - 17 BewG) zu orientieren. Ein lebenslanges Fruchtgenussrecht an Ausschüttungen einer GmbH ist gemäß § 16 BewG zu bewerten. Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen. Nach § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Bei der Bewertung eines Fruchtgenussrechtes an einem Geschäftsanteil einer Kapitalgesellschaft kommt es darauf an, dass die zukünftigen Beträge dem Fruchtgenussberechtigten auch tatsächlich zukommen, dh. tatsächlich als Gewinnausschüttung zufließen (vgl. BFH 19.6.1980, BStBl II 1980, 631ff und Fraberger in Taxlex 2006, Sonderheft 3a, Seite 163, C) Bewertung von Fruchtgenüssen an Gesellschaftsanteilen im ErbStG, Pkt. 2 und 3). Fraberger vertritt unter Hinweis auf die RFH- und BFH-Rechtsprechung und auf Rössler/Troll, BewG, 18. Auflage, § 15 Rz 5 hinsichtlich der Besonderheiten der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG folgenden Standpunkt: „*Ein auf Lebenszeit eingeräumtes Nießbrauchsrecht an einem Gesellschaftsanteil ist nicht schon deshalb mit Null zu bewerten, weil die Gesellschaft mehrere Jahre keine Gewinn*

ausgeschüttet hat. Eine Bewertung des Fruchtgenussrechtes nach § 17 Abs. 3 BewG mit Null wäre nur dann rechts richtig, wenn auch in Zukunft damit zu rechnen ist, dass keine Gewinne erwirtschaftet/ausgeschüttet werden.“

Laut Prüfungsfeststellungen hat der Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft X-GmbH mitgeteilt, dass seit Beginn der Gewinn immer auf neue Rechnung vorgetragen wurde. Gewinnausschüttungen erfolgen lediglich in Höhe der für die Garagennutzung in Rechnung gestellten Kosten. Hinsichtlich dieser Ausschüttungspolitik besteht keine Regelung im Gesellschaftsvertrag, unter den Gesellschaftern gibt es jedoch dahingehend ein stilles Übereinkommen. Es kommt auch in Zukunft zu keinen Ausschüttungen. Der Steuerberater der Kapitalgesellschaft hat ebenfalls ausgesagt, dass der Jahresgewinn in den letzten 30 Jahren jedes Jahr auf neue Rechnung vorgetragen wurde. Seit einer Betriebsprüfung in den letzten Jahren, bei der festgestellt wurde, dass die unentgeltliche Nutzung von Garagenplätzen eine verdeckte Gewinnausschüttung ist, wird dies in Rechnung gestellt und in dieser Höhe erfolgt eine Gewinnausschüttung. Diese Auskunft wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. mit Mail vom 9. März 2011 zur Kenntnis gebracht. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2011 wurde auszugsweise Folgendes festgehalten:

„Lt. Pkt. 2 des Abtretungsvertrages behält sich A den Fruchtgenuss vor.

Lt. Rücksprache mit Herrn C, Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft X-GmbH, wurde der Gewinn seit Beginn immer auf neue Rechnung vorgetragen. Eine Gewinnausschüttung erfolgte lediglich in Höhe der für die Garagennutzung in Rechnung gestellten Kosten. Da auch in Zukunft keine Änderung in der Gewinnverwendung erfolgen wird, hat der zurückbehaltene Fruchtgenuss keinen Wert.“

Die Berufung bestreitet nicht die sachliche Richtigkeit der Prüfungsfeststellungen, dass seit Beginn der Geschäftstätigkeit es noch zu keinen Gewinnausschüttungen (mit Ausnahme der Kosten für die Garagennutzung) gekommen ist und es auch in Zukunft zu keinen Gewinnausschüttungen kommen wird. Unbestritten blieb auch die Aussage, dass unter den Gesellschaftern ein stilles Übereinkommen darüber besteht, dass keine Gewinnausschüttungen erfolgen. Gegenteiliges wurde weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Durch die im Firmenbuch vorliegenden Jahresabschlüsse wird das Zutreffen dieses jährlichen Ausschüttungsverhaltens schlichtweg bestätigt und damit unbedenklich dokumentiert. Jährlich erstellt der Geschäftsführer über die Verwendung des Bilanzergebnisses der Liftgesellschaft den Vorschlag, dass nur ein Betrag in bestimmter Höhe (41.957,96 €, ab 2006: 41.952 €) ausgeschüttet wird, und der restliche Bilanzgewinn auf neue Rechnung vorgetragen werden soll. Zu Punkt 2 der Tagesordnung (Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes aus dem Geschäftsjahr) fassten dann die Gesellschafter jährlich den Beschluss, dass ein Betrag von € 41.952 (41.957,96 €) als Kompensation für die Garagenrechnung ausgeschüttet, der restliche Bilanzgewinn auf neue Rechnung vorgetragen wird. An den Generalversammlungen ab dem Jahresabschluss 2006 nahm im Übrigen A. als

Gesellschafter (bzw. als Vertreter seines Vaters) teil und damit ist unbedenklich zu folgern, dass dem Bw. diese Beschlussfassungen und die diesem Abstimmungsverhalten zugrunde liegende stillschweigende Vereinbarung der Gesellschafter jedenfalls bekannt sind. Somit kennt der Bw. die Höhe der jährlichen Gewinnausschüttungen.

Aus den (inhaltlich unbestritten gebliebenen) Aussagen des Geschäftsführers, der selbst zu ca. 20 % Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist und des Steuerberaters der Kapitalgesellschaft in Verbindung mit den ab 2006 eingesehenen (elektronisch vorliegenden) Jahresabschlüssen (siehe Firmenbuch) lässt sich nach Ansicht der Berufungsbehörde an Sachverhalt schlüssig ableiten, dass zwischen den Gesellschaftern eine diesbezügliche einvernehmliche (interne) Vereinbarung hinsichtlich der Beschlussfassung gemäß § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG über die Verteilung des Bilanzgewinnes tatsächlich besteht und dass die in den Prüfungsfeststellungen festgehaltene Ausschüttungspolitik zutrifft. Da die Beschlussfassung der Gesellschafter durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt, ergibt sich für den Berufungsfall, dass der Fruchtgenussberechtigte mit seiner 3,77 % Beteiligung, selbst wenn er dies gewollt hätte, keinen Beschluss herbeiführen hätte können mit dem von dieser von den übrigen Gesellschaftern genehmigten Ausschüttungspolitik der Gesellschaft abgegangen wird. Das weitere Beibehalten der bereits über 30 Jahre gepflogenen Ausschüttungspolitik auch für die Zukunft zeigen im Übrigen die in den Generalversammlungen vom 3. September 2007, 8. Oktober 2008 und 5. November 2009 (= Generalversammlungen nach Abschluss des Abtretungsvertrages vom 21.11.2006) erfolgten Beschlussfassungen der Gesellschafter betr. Verteilung des jährlichen Bilanzgewinnes.

Der Bw. lässt demgegenüber bei seinem Vorbringen den relevanten Tatumstand vollkommen außer Acht, dass die Gesellschafter durch eine jeweilige Beschlussfassung gemäß § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG in Entsprechung einer unstreitig diesbezüglich bestehenden internen Vereinbarung diese „Nichtausschüttung“ des jährlichen Bilanzgewinnes (abgesehen von den Kosten der Garagennutzung) beschließen. Deshalb kann es auch nicht darauf ankommen, welche Festlegung dem Geschäftsführer überhaupt „zusteht“. Die Berufungsargumentation geht somit ins Leere und vermag keine Unschlüssigkeit aufzuzeigen, wenn das Finanzamt auf Grund der getroffenen Prüfungsfeststellungen davon ausgeht, dass auch in Zukunft damit zu rechnen ist, dass von den Gesellschaftern diese „Ausschüttungspolitik“ beibehalten und wie bisher keine Gewinne (abgesehen von den Kosten der Garagennutzung) ausgeschüttet werden. Unter Hinweis auf die als zutreffend erachteten Lehrmeinung von Fraberger (siehe nochmals taxlex, 2006, Heft 3a, Seite 163, Punkt C) ist dem Grunde nach der (implizit) vom Finanzamt vertretenen Ansicht darin zu folgen, dass bei der Bewertung des streitgegenständlichen Fruchtgenusses gemäß § 17 Abs. 3 BewG im Hinblick auf das im Gegenstandfall bestehende beständige Ausschüttungsverhalten der Jahreswert nicht vom

Durchschnitt der ausschüttungsfähigen Gewinne, sondern vom Durchschnitt der dem Fruchtgenussberechtigten tatsächlich zufließenden (erzielten) Gewinnausschüttungen abzuleiten ist. Dabei ist das Finanzamt allerdings von „keinen“ Ausschüttungen ausgegangen und hat demzufolge den Wert des Fruchtgenusses mit Null bewertet.

Davon abweichend kommt gemäß § 289 Abs. 2 BAO der Unabhängige Finanzsenat unter Beachtung der in Tz 6 festgehaltenen Prüfungsfeststellungen zum Ergebnis, dass das vorbehaltene Fruchtgenussrecht deshalb nicht mit Null zu bewerten ist, weil - wie vom Finanzamt selbst festgehalten und aus den Jahresabschlüssen hervorgeht - eine jährliche Gewinnausschüttung in Höhe der für die Garagennutzung in Rechnung gestellten Kosten erfolgt und auch für die Zukunft mit einer solchen zu rechnen ist. Dem Umstand einer insoweit vorliegenden „Gewinnausschüttung“ wurde vom Finanzamt bei seiner Null-Bewertung ohne Begründung keine Bedeutung beigemessen. Die Bewertung des Fruchtgenussrechtes ist unter Beachtung der „Ausschüttungspolitik“ somit von jenem durchschnittlichen Jahresbetrag von 1.582 € (Berechnung: Gewinnausschüttungen der Jahre 2004 bis 2006: 41.958 € + 41.958 € + 41.952 = 125.868 €, Jahresdurchschnitt 41.956 €, davon auf den Fruchtgenussberechtigten entfallend 3,77 %) abzuleiten, der dem Fruchtgenussberechtigten tatsächlich (hier in Form der Garagenbenutzung) als Gewinnausschüttung zufließt. Die Höhe der beschlossenen Gewinnausschüttungen ab dem Jahresabschluss 2006 (in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils 41.952 €) ist dem Bw. auf Grund seiner Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen bekannt. Der Kapitalwert dieses lebenslangen Fruchtgenussrechtes an Ausschüttungen einer GmbH errechnet sich nach dem Berechnungsprogramm (siehe Homepage des BMF, www.bmf.gv.at., Berechnungsprogramme, Berechnungsprogramm betr. Bewertung von Renten (§ 16 BewG)) unter Einbeziehung von Geschlecht, Alter, Vertragsdatum, Ratenhöhe von 1.582 €, einmalige Zahlungsweise nachschüssig mit 12.650,77 € (siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

Zusammenfassend geht der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich des streitgegenständlichen Abtretungsvertrages davon aus, dass im Differenzbetrag (472.463,85 €) zwischen dem (betragsmäßig unbestritten gebliebene) Wert des abgetretenen Geschäftsanteils von 485.114,62 € und der Gegenleistung von 12.650,77 € (Kapitalwert des vorbehalteten Fruchtgenussrechtes) eine schenkungssteuerrechtlich relevante gemischte Schenkung (gemischte freigebige Zuwendung) liegt. Dem Berufungsantrag, die Schenkungssteuer mit Null festzusetzen, war demzufolge nicht zu entsprechen. Weil aber von der vom Finanzamt vorgenommenen Null-Bewertung des vorbehalteten Fruchtgenussrechtes (= Gegenleistung) aus den dargelegten Gründen abzugehen war, wird spruchgemäß der Berufung teilweise stattgegeben. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Schenkungssteuer ergeben sich wie folgt:

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

Unbestritten gebliebener anteiliger Wert des abgetretenen Geschäftsanteiles lt. Prüfungsfeststellung	485.114,62 €
Kapitalisierter Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes siehe beiliegendes Berechnungsblatt	- 12.650,77 €
Umfang der gemischten Schenkung (Differenz Leistung - Gegenleistung)	472.463,85 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	470.263,85 €

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 10 % vom steuerpflichtigen Erwerb
in Höhe von 470.263,00 € ergibt eine Schenkungssteuer von

47.026,30 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 23. März 2012