

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des BF, ADR, vertreten durch HÜBNER & HÜBNER GmbH & Co KG, Schönnbrunnerstr. 222/7, 1120 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.03.2012, ErfNr.*** - Team 13 betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Ablauf des Beschwerdeverfahrens

1. elektronische Vorlage der Beschwerde

Mit Vorlagebericht vom 26. Februar 2014 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) dem Bundesfinanzgericht die Bescheidbeschwerde des Herrn BF gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 28. März 2012 auf elektronischem Weg zur Entscheidung vor. Der Vorlagebericht – eine Ausfertigung davon wurde auch dem Beschwerdeführer übermittelt – hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Sachverhalt

Am 26.04.1995 stellte Frau AB dem Beschwerdeführer (Bf) ein bis zum 31.12.2010 bindendes notarielles Anbot auf Abtretung eines Geschäftsanteils im Ausmaß von 45 % an der „X“ Handels – GmbH um einen Preis in Höhe von ATS 1,-. In Punkt III. des Anbots wurde als Tag des Übergangs des Geschäftsanteils der Tag des rechtswirksamen Zustandekommens des Abtretungsvertrages durch notarielle Annahmeerklärung vereinbart. Mit notarieller Annahmeerklärung vom 17.07.2007 nahm der Bf als Ehegatte von Frau AB das Anbot an. Der Bf zeigte diesen Erwerbsvorgang als Schenkung mit Schreiben vom 02.01.2008 beim Finanzamt an. Am 14.12.2007 schlossen der Bf und alle übrigen Gesellschafter einen Abtretungsvertrag mit der Y GmbH, mit welchem

die gesamten Geschäftsanteile der „X“ Handels – GmbH abgetreten wurden. In einer Zusatzvereinbarung vom 24.08.2008 zum Abtretungsvertrag vom 14.12.2007 wird der Gesamtkaufpreis endgültig mit EUR 1.400.000,- festgelegt. Mit Bescheid vom 28.03.2012 wurde dem Bf Schenkungssteuer in Höhe von EUR 62.050,- vorgeschrieben. Der gemeine Wert des von Frau AB dem Bf übertragenen Geschäftsanteils wurde mit 45 % (EUR 630.000,-) vom mit Zusatzvereinbarung vom 24.08.2008 zum Abtretungsvertrag vom 14.12.2007 festgelegten Verkaufspreis (EUR 1.400.000,-) angesetzt. Die fristgerecht eingebrachte Berufung wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.01.2014 als unbegründet abgewiesen. Fristgerecht wurde der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Beweismittel

Bemessungsakt (ErfNr.*** – Team 13, St.Nr.***)

Stellungnahme

Aus den vorgelegten Verträgen geht in keiner Weise hervor, dass Frau AB ihren Geschäftsanteil treuhändig für den Bf gehalten hat. Wenn tatsächlich ein Treuhandverhältnis bestanden hätte, wäre das Anbot auf Übertragung der Anteile nicht notwendig gewesen, da auf Grund des Treuhandvertrages der Bf jederzeit wirtschaftlich über die Anteile verfügen hätte können. Angesichts der Höhe des „Abtretungspreises“ von ATS 1,- kann nicht daran gezweifelt werden, dass es sich in gegenständlicher Sache um einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang handelt. Der am 02.01.2008 erfolgten Schenkungsmeldung kommt erhöhte Beweiskraft zu. Der gemeine Wert des Gesellschaftsanteiles zum Abtretungstichtag ist gem. § 19 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 10 und § 13 Abs. 2 BewG festzustellen. 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) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Dabei kommen grundsätzlich alle Verkäufe im Ermittlungszeitraum in Betracht. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im vorliegenden Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg.: "aus Verkäufen") nicht genüge (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 6. März 1978, Slg. Nr. 5237/F, vom 19. Juni 1989, 88/15/0077, und vom 14. Jänner 1991, 89/15/0003, 0004). Dabei ist weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung allenfalls mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Urkunde von ausschlaggebender Bedeutung. Maßgeblich ist vielmehr, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten - 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" nahekommen. Diese Voraussetzungen erscheinen wie im Fall des VwGH-Erkenntnisses vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085, auch im vorliegenden Fall, in dem Gesellschaftsanteile zur Gänze von

mehreren Verkäufern an einen einzigen Erwerber veräußert wurden, erfüllt. Dass die den Kaufpreis betreffende Willensbildung der einzelnen Verkäufer aus persönlichen oder sachlichen Gründen nicht unabhängig voneinander erfolgt wäre oder sonstige gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigende ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vorgelegen wären, wird vom Bf nicht behauptet. Der Bf vertritt ferner die Auffassung, der gemeine Wert könne aus den Verkäufen wegen dessen zeitlicher Entfernung vom Feststellungszeitpunkt nicht abgeleitet werden. Auch dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Im Erkenntnis vom 24. Mai 1982, 3137/79, hat der VwGH ausgesprochen, dass die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer GmbH aus Verkäufen auch dann den Vorschriften des § 13 Abs. 2 BewG entsprechen kann, wenn diese Verkäufe in einem größeren zeitlichen Abstand vom Stichtag stattgefunden haben. Besteht in einem konkreten Fall die Möglichkeit, den "Stichtagswert" aus Verkäufen abzuleiten - was durchaus der Fall sein kann, wenn den Verkäufen trotz eines größeren zeitlichen Abstandes vom Stichtag eine zur Wertableitung ausreichende Aussagekraft zukommt -, so fordert § 13 Abs. 2 BewG in erster Linie die Anwendung dieser Bewertungsmethode (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085). Ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip kann unter diesen Umständen nicht angenommen werden (vgl. hiezu auch das VwGH-Erkenntnis vom 19. Juni 1989, ZI. 88/15/0077).

Antrag des Finanzamtes:

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Dem Vorlagebericht wurden vom Finanzamt folgende Dokumente in eingescannter Form angeschlossen:

Bezeichnung laut Inhaltsverzeichnis des Vorlageberichtes	Datum
Berufung gegen Schenkungssteuerbescheid samt Beilagen	25.04.2012
Bescheid Schenkungssteuer (Stichtag: 17.07.2007)	28.03.2012
Beschwerdevorentscheidung	08.01.2014
Vorlageantrag	15.01.2014
Abtretungsvertrag	14.12.2007
AIS-Abfrage N 43	29.01.2014
Aktenvermerk samt Beilagen	27.03.2012
Anbot	26.04.1995
Ergänzungersuchen	12.09.2008
Anfragebeantwortung samt Beilagen	26.03.2009
Anfragebeantwortung	18.11.2008
Firmenbuchauszug	03.03.2008
Firmenbuchauszug	14.04.2009

Fristverlängerungsansuchen	14.04.2008
Fristverlängerungsansuchen	16.05.2008
Fristverlängerungsansuchen	18.07.2008
Fristverlängerungsansuchen	20.06.2008
Notariatsakt Annahmeerklärung	17.07.2007
Schreiben Anmeldung der Schenkung	02.01.2008
Schreiben	07.02.2008
Zusatzvereinbarung vom 24.04.2008 zum Annahmevertrag	14.12.2007
ZMR-Abfrage	27.03.2012

2. Ergänzende Ermittlungen durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde noch ergänzend Beweis erhoben durch Firmenbuchabfrage zu FN*** (samt Einsicht in die Urkundensammlung) und FN****.

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Auf Grund der vom Finanzamt in eingesannter Form vorgelegten Aktenteile und den ergänzenden Ermittlungen stellt sich der Sachverhalt für das Bundesfinanzgericht wie Folgt dar:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 26. April 1995 gründeten Herr BF (= der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.), dessen (spätere) Ehefrau Frau AB, Herr CD und Frau EF die "X" Handels GmbH (kurz GmbH) mit einer Stammeinlage von insgesamt ATS 500.000,00, die zur Hälfte einbezahlt wurde. Die Stammeinlagen wurden im folgenden Verhältnis übernommen:

BF	5% (Nominal ATS 25.000,00)
AB	45% (Nominal ATS 225.000,00)
CD	5% (Nominal ATS 25.000,00)
EF	45% (Nominal ATS 225.000,00)

Am Tag der Gründung (26. April 1995 – noch vor Eintragung der GmbH im Firmenbuch) stellte Frau AB dem Bf. ein bis zum 31. Dezember 2010 bindendes notarielles Anbot auf Abtretung ihres Geschäftsanteils an der „X“ Handels – GmbH um einen Preis von ATS 1,00. In Punkt III. des Anbots wurde als Tag des Übergangs des Geschäftsanteils der Tag des rechtswirksamen Zustandekommens des Abtretungsvertrages durch notarielle Annahmeerklärung vereinbart. Mit notarieller Annahmeerklärung vom 17. Juli 2007 nahm der Bf. das Anbot an.

Weitere schriftliche Verträge betreffend den Geschäftsanteil wurden zwischen dem Bf. und Frau AB nicht geschlossen. Zum konkreten Inhalt allfälliger mündlicher Abreden können keine Feststellungen getroffen werden.

Seit der Gesellschaftsgründung bis zum 17. Juli 2007 war der Bf. neben Herrn CD Geschäftsführer der GmbH.

Am 14. Dezember 2007 schlossen der Bf und die beiden anderen verbliebenen Gesellschafter (CD und EF) einen Abtretungsvertrag mit der Y GmbH, mit welchem die gesamten Geschäftsanteile der „X“ Handels – GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2007 abgetreten wurden. Zwischen den Verkäufern und der Käuferin der Geschäftsanteile besteht keine gesellschaftsrechtliche Verflechtung oder eine sonstige Nahebeziehung. In einer Zusatzvereinbarung vom 24. August 2008 wurde der Gesamtkaufpreis endgültig mit EUR 1.400.000,00 festgelegt. Der Bestimmung des Abtretungspreises lag zu Grunde, dass sowohl das zum 31. Dezember 2007 vorhandene Umlaufvermögen (insbesondere Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände sowie Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten) als auch die Verbindlichkeiten auf Null gestellt werden ("cash and dept free"). Alle sich aus der Auflösung des Dienstverhältnisses mit Herrn CD ergebenen Verbindlichkeiten wurden zur Gänze als Verbindlichkeiten 2007 den Übergebern zugerechnet.

Die Vermögenslage der GmbH stellt sich nach den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüssen der GmbH wie Folgt dar:

	zum 31.12.2006	zum 31.12.2007
Bilanzsumme	1.282.554,33	819.815,23
- Rückstellungen	€ -153.108,09	-123.921,91
- Verbindlichkeiten	-1.300.170,36	884.285,51
ergibt handelsrechtliches Eigenkapital iHv	-170.724,12	-188.392,19

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entwickelte sich in den Jahren 2004 bis 2007 wie Folgt:

2004	7.045,15
2005	196.590,74
2006	-423.832,97
2007	-9.504,90

III. Aus diesem Sachverhalt ergibt sich folgende rechtliche Beurteilung:

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 ua, 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 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 Beschwerdefall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes ua.

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten der Zuwendenden bereichert wird.

Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Vorganges ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende den Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern. Dieser Wille muss kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden.

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind gemäß § 23 Abs 1 ErbStG für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend und zwar unabhängig davon, ob der in Frage stehende Steuertatbestand dem Prinzip der wirtschaftlichen oder dem der rechtlichen Anknüpfung folgt (vgl VwGH 20.2.1992, 90/16/0156). Bei nahen Angehörigen muss besonders vorsichtig geprüft werden, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht (vgl VwGH 4.12.2003, 2003/16/0145 und Hinweis auf VwGH 8.11.1977, 1168/77).

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen kann nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur dann steuerrechtliche Relevanz beigemessen werden, wenn diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (vgl. ua. VwGH 01.09.1999, 98/16/0401).

Das Bundesfinanzgericht folgt insofern dem Finanzamt, als es aus folgenden Erwägungen ebenfalls davon ausgeht, dass kein Treuhandverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin bestanden hat:

Das Anbot der Frau AB vom 26. April 1995 auf Abtretung des Geschäftsanteiles zu einem Preis von ATS 1,00 enthält keinen Hinweis auf das Bestehen eines Treuhandverhältnisses.

Das Anbot wurde mit dem 31. Dezember 2010 befristet und wurde kein Vorbringen erstattet, weshalb die Auflösung des (behaupteten) Treuhandverhältnisses spätestens zu diesem Termin erfolgen sollte.

Es wurden auch sonst keine Schriftstücke vorgelegt, die für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses sprechen würden, und wurde auch nicht konkretisiert, welchen genauen Inhalt die behauptete Treuhandvereinbarung haben soll.

Es erfolgte offensichtlich auch in all den Jahren keine Offenlegung eines Treuhandverhältnisses gegenüber den Finanzämtern, die für die Körperschaftsteuerveranlagung der GmbH bzw. für die Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter zuständig sind.

Weiters ging der Bf. zunächst selbst vom Vorliegen einer Schenkung aus, machte er doch am 2. Jänner 2008 eine entsprechende Meldung an das (damalige) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel). Erst nach mehreren Anfragen des Finanzamtes zur Höhe des gemeinen Wertes der Geschäftsanteile wurde nach etlichen Fristverlängerungsersuchen im Schriftsatz vom 18. November 2008 ausgeführt, dass kein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang vorliege, weil das Anbot auf Abtretung zeitnah mit der Gründung der Gesellschaft erfolgte. Es wurde in diesem Schriftsatz jedoch nicht erläutert, weshalb es zeitgleich mit der Gründung zur Errichtung des Anbotes kam. Erst in der Beschwerde vom 25. April 2012 wurde erstmals das Bestehen eines Treuhandverhältnisses behauptet.

Dies alles spricht gegen das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses und gegen eine (bereits vor der Abtretung) gegebenen wirtschaftlichen Zurechnung des Geschäftsanteiles an den Beschwerdeführer und wird daher davon ausgegangen, dass es mit der Annahme des Anbotes am 17. Juli 2007 zu einer Vermögensverschiebung von Frau AB an den Bf. gekommen ist.

Beizupflichten ist dem Beschwerdeführer lediglich insofern, dass die Übertragung des Geschäftsanteiles in Erfüllung einer – sich aus dem Anbot vom 26. April 1995 ergebenden – rechtlichen Verpflichtung erfolgte. Durch das in Form eines Notariatsaktes errichtete Anbot hatte es der Bf. bis zum 31.12.2010 jederzeit in der Hand, die Übertragung der Geschäftsanteile gegen Leistung eines Preises von umgerechnet € 0,07 zu den seinerzeit festgelegten Bedingungen zu verlangen.

Es ist daher nicht entscheidend, ob im Jahr 2007 ein Bereicherungswille gegeben war, sondern kommt es darauf an, ob Frau AB bei Errichtung des verbindlichen Anbots am 26.

April 1995 eine - künftige - Bereicherung des Bf. in Kauf genommen hat. Zum damaligen Zeitpunkt befand sich die Gesellschaft noch im Gründungsstadium und verfügte die GmbH lediglich über die auf die Stammeinlage geleisteten Beträge.

Zu einem gleichzeitig mit dem Gesellschaftsvertrag abgeschlossenen Optionsvertrag, in dem eine Abtretung von Geschäftsanteilen zwischen den Gesellschaftern zum Nominale vereinbart wurde, sprach der UFS aus, dass am Tag des Vertragsabschlusses noch nicht klar erkennbar gewesen wäre, dass Leistung und Gegenleistung auf jeden Fall in einem Missverhältnis stehen würden und sah es weiters als entscheidend an, wie es zu den Wertsteigerungen gekommen war (vgl. UFS 9.5.2012, RV/2546-W/08).

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen in der Wirtschaftsführung der GmbH gelegenen Umstände, wie die Erarbeitung des den Nominalbetrag des Geschäftsanteils übersteigenden Wertes allein durch den Übernehmer, Anzeichen für das Fehlen eines Bereicherungswillens dar (vgl. VwGH 19.4.1995, 94/16/0258).

Folgt man den Angaben des Bf., dann wurde der auf den von Frau AB übernommenen Geschäftsanteil entfallende Betrag von ATS 112.500,00 (entspricht € 8.175,69) seinerzeit von ihm geleistet. Auch wenn auf Grund der Vielschichtigkeit der schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Mitgesellschaftern und Ehegatten im Allgemeinen und dem Fehlen näherer Angaben über die konkreten, seinerzeitigen Absprachen fraglich bleibt, ob diese (Vor-)Leistung als Gegenleistung für die optionale Anteilsabtretung angesehen werden kann, verbleibt, dass allfällige Wertsteigerungen der gegenständlichen GmbH-Anteile befristet bis zum 31.12.2010 alleine dem Bf. zukommen sollten, unabhängig davon wie sie "erarbeitet" werden.

Im gegenständlichen Fall kann aber aus folgenden Gründen dahin gestellt bleiben, ob bzw. in welchem Ausmaß Frau AB bei Einräumung der Option eine Bereicherung des Bf. in Kauf genommen hat :

Gemäß § 12 Z.2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Dieser Tag des – möglichen – Entstehens der Steuerschuld ist auf Grund der Bestimmung des § 18 ErbStG für die Wertermittlung maßgeblich.

Ausgeführt ist eine Schenkung dann, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn also der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber, frei über das Zugewendete verfügen kann, denn die Schenkung setzt eine endgültige materielle Bereicherung des Beschenkten voraus (BFH 06.03.1985, II R 19/84, BStBl II 382)

Die Schenkung von Forderungsrechten ist ausgeführt (d.h. der Beschenkt hat dieses Recht tatsächlich erhalten), wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wurde (BFH 20.01.2006, II R 20/03).

Die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH erfolgt nach den Grundsätzen über die Abtretung von Forderungen (VwGH 29.06.1989, 88/16/0064, 0065). Bei der Schenkung von GmbH-Anteilen ist die Ausführung der Zuwendung mit dem für die

Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gemäß § 76 Abs.2 GmbHG erforderlichen sachenrechtlichen Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes anzunehmen. Lehre und Rechtsprechung sehen die Funktionen der Notariatsform im Wesentlichen in der Immobilisierung der Geschäftsanteile aber auch darin, den Erwerber zur reiflichen Überlegung anzuhalten und die Identität der jeweiligen Gesellschafter sicher feststellbar zu machen. (vgl. OGH 4Ob 99/88h= EvBl 1999/170, Koppensteiner/Rüffler,GmbHG-Kommentar³ § 76 Rz 16ff).

Die Annahme des Anbotes in Notariatsform und der sachenrechtliche Übertragungsakt erfolgten im vorliegenden Fall am 17. Juli 2007 und ist daher für die Bewertung des Geschäftsanteiles auf die Verhältnisse an diesem Tag abzustellen.

Gemäß § 19 Abs 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, 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 keine 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. 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.

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, behielt 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 Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden (vgl. VwGH 25.03.2004, 2001/16/0038).

Im gegenständlichen Fall hat nur ein einziger Verkauf am freien Markt stattgefunden, nämlich der Verkauf vom 10. Dezember 2007 an die Y GmbH, weshalb eine Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen nicht möglich ist. Der gemeine Wert ist daher unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Der rund ein halbes Jahr nach dem Bewertungsstichtag tatsächlich bei Verkauf sämtlicher Anteile der GmbH erzielte Verkaufserlös von insgesamt € 1.400.000,00 wurde offensichtlich nicht nach einer Methode ermittelt, der den Grundsätzen des letzten Satzes des § 13 Abs. 2 BewG entspricht. Anlässlich des Verkaufes wurden sowohl das Umlaufvermögen als auch die Verbindlichkeiten auf Null gestellt und wurden alle sich aus der Auflösung des Dienstverhältnisses mit Herrn CD ergebenen Verbindlichkeiten zur Gänze als Verbindlichkeiten 2007 den Übergebern zugerechnet. Gegenstand des hier zu beurteilenden Rechtsvorganges sind 45% der Anteile an der GmbH zu einem Zeitpunkt vor der Bereinigung um die Verbindlichkeiten. Bei der Schätzung ist das Vermögen der Gesellschaft zum 17. Juli 2007 und die Ertragsaussichten zu diesem Stichtag zu berücksichtigen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Bei einer solchen Schätzung kommen auch die Grundsätze des § 184 BAO zur Anwendung. Der Gerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Behörde nicht verpflichtet ist, bei Ermittlung des gemeinen Wertes irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden (vgl. dazu u.a. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011). Ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes stellt das "Wiener Verfahren" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. dazu ua. VwGH 25.6.1997, 95/15/0117).

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 (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG, Rz 48a, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Im Erkenntnis vom 27. August 1990, Zi 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 vorsehbaren Verlauf genommen hat (vgl. VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615).

Die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ist eine Prognoseentscheidung, die nicht von bereits feststehenden (zukünftigen) Ergebnissen abgeleitet werden kann. Im Allgemeinen ist bei der Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (vgl. ua. 27.8.1990, 89/15/0124). Im Regelfall wird der Ertragswert aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten abgeleitet (vgl. ua. VwGH 9.6.1986, 84/15/0159).

Bei Ermittlung der Ertragsaussichten hat die Abgabebehörde alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dazu gehören auch Kenntnisse, die die Abgabebehörde erst im Laufe des Ermittlungsverfahrens erlangt. Wertbestimmend können solche Kenntnisse jedoch nur insoweit sein, als sie eine Ertragsentwicklung betreffen, die nach dem Bewertungsstichtag nicht einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht voraussehbaren Verlauf genommen hat, mit anderen Worten, die am Bewertungsstichtag bereits prognostizierbar war. Bei der schätzungsweisen Ermittlung des gemeinen Wertes sind nicht die tatsächlich nach dem Bewertungsstichtag erzielten Erträge, sondern die Ertragsaussichten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.1.1991, 89/15/0003).

Die Ertragsaussichten sind nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen, wobei als Ausgangslage die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernteren zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichjahres, anstatt des Dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung einzubeziehen. Umstände, die am Stichtag erkennbar waren und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung sind, können allenfalls durch Zu- oder Abschläge beim gemeinen Wert berücksichtigt werden (Fellner, Kommentar zum ErbStG, zu § 19 ErbStG, Ergänzung 30 I), aber nicht durch Berechnung des Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag liegen (vgl. UFSW RV/3818-W/02 vom 28.01.2008).

Berechnungen des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren ergeben sowohl bei Ansatz der im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 ausgewiesenen Vermögenswerte und der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2004 bis 2006 als auch bei Ansatz der im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Vermögenswerte und der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2005 bis 2007 einen gemeinen Wert der Anteile von € 1,00, weshalb auch der Stichtagswert zum 17. Juli 2007 nicht höher sein wird.

Dazu kommt, dass bei Schenkungen zwischen Ehegatten neben dem Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z. 1 ErbStG iHv € 2.200,00 noch jener nach § 14 Abs. 3 iHv € 7.300,00 in Abzug zu bringen ist (ergibt gemeinsam € 9.500,00), sodass selbst unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge bei einer Schätzung nach dem Wiener Verfahren zum Stichtag keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Schenkungssteuer verbleibt.

Es war daher der Bescheidbeschwerde Folge zu geben.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren überwiegend Tatfragen zu klären. Mit der entscheidungswesentlichen Rechtsfrage, ob die Ableitung des gemeinen Wertes eines GmbH-Anteiles aus einem einzelnen Verkauf möglich ist, hat sich der VwGH bereits mehrfach beschäftigt (vgl. ua. VwGH 25.03.2004). Ebenso entspricht es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Wiener Verfahren eine geeignete Methode für die Schätzung darstellt (vgl. ua. VwGH 25.6.1997, 95/15/0117).

Wien, am 13. Juni 2016