



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. J.A., inW., vertreten durch Stany & Partner KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 8530 Deutschlandsberg, Grazer Straße 10, vom 17. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. März 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 22. März 2001 erwarb Herr Ing. J.A. von seinem Vater Herrn O.A. schenkungsweise einen Geschäftsanteil mit einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage in Höhe von 870.000,00 S an der A. Beteiligungsgesellschaft m.b.H., deren Stammkapital 3.000.000,00 S beträgt. Weiters schenkte Herr O.A. in diesem Abtretungsvertrag einen Geschäftsanteil mit einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage in Höhe von 30.000,00 S seiner Schwiegertochter Frau I.A.. Als Stichtag für den Übergang von Rechten und Pflichten vereinbarten die Vertragsparteien den 5. Oktober 2001.

Das Finanzamt schrieb mit Bescheiden vom 20. März 2003 an die Erwerber der Geschäftsanteile (im Folgenden auch Berufungswerber genannt) die Schenkungssteuer vor, welche auf Grund der Ergebnisse einer Betriebsprüfung berechnet wurde. Die Betriebsprüfung stellte in der Niederschrift vom 27. Februar 2003 zusammenfassend Folgendes fest:  
Die Bewertung des gemeinen Wertes der übertragenen Geschäftsanteile an der A. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. wurde mittels Wiener Verfahren unter Einbeziehung des

Beteiligungsbesitzes der Gesellschaft, nämlich an der A. Transporte & Schotter Gesellschaft m.b.H., der L. Beton Gesellschaft m.b.H. und der G.Sch. Gesellschaft m.b.H., durchgeführt, wobei die Bewertung der gemeinen Werte der Beteiligung an der A. Transporte & Schotter Gesellschaft m.b.H. und der L. Beton Gesellschaft m.b.H. auch mit Hilfe des Wiener Verfahrens erfolgte, die Bewertung des gemeinen Wertes der Beteiligung an der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. wurde aus Verkäufen abgeleitet. Diese Verkäufe manifestieren sich im Abtretungsvertrag vom 2. Juli 2001, mit welchem Herr Ing. J.A. Teile seines Geschäftsanteils in Höhe von 17.850,00 € an der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. verkaufte, und zwar einen Geschäftsanteil in Höhe von 350,00 € an Herrn Ing. A.H. um den Abtretungspreis von 180.000,00 S und einen Geschäftsanteil in Höhe von 3.150,00 € an die Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. um einen Abtretungspreis von 1.620.000,00 S. Weiters wurde am 2. Juli 2001 von Herrn Ing. J.A. ein Anbot an die Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. über die Abtretung eines weiteren Geschäftsanteils in Höhe von 14.000,00 € um einen Abtretungspreis von 523.244,41 € errichtet, welches mittels Annahmeerklärung vom 23. September 2002 von der Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. angenommen wurde. Bei diesen Transaktionen wurden insgesamt 50 % der Stammeinlage der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. zu einem Kaufpreis von 3.737,00 S je 100,00 S Nominale veräußert. Dieser Preis kam dadurch zustande, da das Unternehmen beim Schotterabbau zufällig auf Sandvorkommen stieß, was bei den gegebenen Bodenverhältnissen in der Südsteiermark selten vorkommt. Dadurch wurde ein gemeiner Wert der Beteiligung der A. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. an der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. von 8.818.909,00 S ermittelt.

Gegen diese Schenkungssteuerbescheide erhoben die Berufungswerber die Berufung, die sich gegen den Ansatz der Beteiligung der A. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. an der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. in Höhe von 8.818.909,00 S richtet, der durch Ableitung aus Verkäufen vom Finanzamt ermittelt wurde. Die Berufungen wurden damit begründet, dass die Firma G.Sch. Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Juli 2001 gegründet wurde und am gleichen Tag in einem Zug an Herrn Ing. A.H. (Dienstnehmer der Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H.) und an die Bauunternehmung Granit Gesellschaft m.b.H. ein bzw. neun Prozent abgetreten und ein Anbot auf Abtretung von vierzig Prozent an die Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. gelegt worden sei. Der VwGH habe bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen nicht genügt (VwGH 19.6.1989, 88/15/0077, VwGH 14.1.1991, 89/15/0003). Nach Ansicht der Berufungswerber sei im vorliegenden Sachverhalt von einem einzelnen Rechtsvorgang auszugehen. Darüber hinaus könne der gemeine Wert nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur aus den bei mehreren Verkäufen erzielten Kaufpreisen abgeleitet werden,

wenn die Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen seien und keine gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigende ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse vorlägen. Ein Verkauf im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sei anzunehmen, wenn bei der Bildung des Kaufpreises alle den Preis bestimmenden marktwirtschaftlichen Faktoren des Angebotes und der Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe berücksichtigt worden seien. Solche seien vor allem das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft. Ein Kaufpreis, bei dem diese Gesichtspunkte nicht ausreichend berücksichtigt worden seien, könne daher nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden. Bestehe aber ein eklatantes Missverhältnis zwischen den bei den Verkäufen erzielten Kaufpreisen und dem unter Berücksichtigung objektiver Wertmaßstäbe (Vermögen und Ertragsaussichten) ermittelten inneren Wert, rechtfertige dies die Annahme, dass die Verkäufe nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen seien (VwGH 20.1.1992, 90/15/0110). Im vorliegenden Fall führe der Ansatz der Verkaufspreise zu einem gemeinen Wert der G.Sch. Gesellschaft m.b.H. von gesamt rund 18 Mio. S – dies für eine neugegründete GmbH, die im Jahr 2001 erheblichen und im Jahr 2002 einen geringeren Verlust erwirtschaftet habe und nach dem Wiener Verfahren mit Null zu bewerten wäre.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen ab mit der Begründung, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.1.1992, 90/15/0085, ausgesprochen habe, dass in der Regel nur eine Mehrzahl von Verkäufen den Schluss auf das Vorliegen eines einem Kurswert ähnlichen Marktpreises der Gesellschaftsanteile mit einiger Sicherheit ermögliche. Dabei sei weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung allenfalls mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Urkunde von ausschlaggebender Bedeutung. Maßgeblich sei vielmehr, ob insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten der Schluss gerechtfertigt erscheine, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen. Die Wertermittlung durch Ableitung aus Verkäufen erfolge zurecht, da mehrere Verkäufe an verschiedene Personen stattgefunden hätten (Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. und Herr Ing. A.H.). Des weiteren seien auch die Ertragsaussichten ausreichend gewürdigt worden, da zusätzlich ein Anbot vom 2. Juli 2001 von der Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. am 23. September 2002 mit dem Anbotspreis von 3.737,00 S je 100,00 S Nominale angenommen worden sei. Bei Beurteilung der Ertragsaussichten der Gesellschaft sei grundsätzlich auf den Bewertungsstichtag abzustellen. Das schließe jedoch nicht aus, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet werde, sofern die Entwicklung nicht

einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht voraussehbaren Verlauf genommen habe (VwGH 27.8.1990, 89/15/0124). Die Annahme dieses Anbots zu einem bereits vorher vereinbarten Preis stelle klar, dass alle den Preis bestimmenden marktwirtschaftlichen Faktoren, insbesondere Vermögen und Ertragsaussichten, berücksichtigt worden seien.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Sinne der Ausführungen in der Berufung.

Vom unabhängigen Finanzsenat wurden in der Folge weitere Ermittlungen durchgeführt, die ergeben haben, dass es lt. Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerber vom 13. Dezember 2004 nicht mehr feststellbar sei, weshalb im Abtretungsvertrag vom 22. März 2001 zwischen Herrn O.A. und Frau I. und Herrn Ing. J.A. der 5. Oktober 2001 als Stichtag für den Übergang der Rechte und Pflichten festgelegt wurde, offenbar sei dieser Zeitpunkt willkürlich gewählt worden.

Weiters wurde nach Einsicht ins Firmenbuch festgestellt, dass am 5. September 2001 Herr Ing. J.A. und Herr Ing. A.H. als Geschäftsführer der G.Sch. GmbH eingetragen wurden.

Die Entwicklung der Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb der G.Sch. GmbH für die Jahre 2001 bis 2005 stellt sich folgendermaßen dar:

	Umsatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2001	295.593,15 €	- 120.740,25 €
2002	3.357.727,45 €	- 2.262,55 €
2003	2.151.126,93 €	150.474,33 €
2004	2.478.257,18 €	166.271,65 €
2005	3.016.222,00 €	219.215,19 €

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Berufungsfall ist lediglich strittig, ob der gemeine Wert der Anteile der G.Sch. GmbH aus Verkäufen abzuleiten sei oder ob - so die Ansicht der Berufungswerber - dieser unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft nach dem Wiener Verfahren zu schätzen sei.

Als Schenkung im Sinne des ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG).

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt werden soll. Der Gegenstand einer Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein soll und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt. Dies ist im gegenständlichen Fall am 5. Oktober 2001 erfolgt.

Dieser Tag des Entstehens der Steuerschuld ist auf Grund der Bestimmung des § 18 ErbStG für die Wertermittlung maßgeblich.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach § 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.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG).

Aus der Textierung des § 13 Abs. 2 BewG ergibt sich, dass der gemeine Wert nur dann zu schätzen ist, wenn sich dieser aus Verkäufen nicht ableiten lässt. Der gemeine 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 gemeinen 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 ggst. Fall liegen mehrere Verkäufe an verschiedene Personen vor, einerseits an die Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. und andererseits an Herrn Ing. A.H. , der, auch wenn er Dienstnehmer der Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. ist, dennoch als Person mit eigenen Interessen auftritt. Herr Ing. A.H. ist es daneben auch noch möglich als Geschäftsführer der G.Sch. GmbH tätig zu sein und in dieser Funktion wiederum andere Interessen, nämlich die der Gesellschaft zu vertreten. Weiters wurde gleichzeitig ein Anbot an die Bauunternehmung G. Gesellschaft m.b.H. gelegt, das rund ein Jahr später von dieser angenommen wurde und somit zeitnah ein dritter Verkauf getätigter wurde.

Der Preis, der bei den Verkäufen erzielt worden ist, scheint im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen zu sein. Sowohl beim Verkäufer als auch bei den Käufern handelt es sich auf Grund ihrer Tätigkeit um "Brancheninsider", die nach den Erfahrungen des täglichen Lebens etwa ein seltenes Sandvorkommen bei den gegebenen Bodenverhältnissen dementsprechend bewerten können. Auch an den Zahlen der Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist ablesbar, dass sich die wirtschaftliche Entwicklung der G.Sch. GmbH nach ihrer Gründung 2001 von Jahr zu Jahr positiver gestaltete. Das Finanzamt hat bereits in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass auch auf die Vermögens- und Ertragsaussichten der Gesellschaft Bedacht genommen wurde. Auch in der Annahme des Anbots rund ein Jahr später zu einem bereits vorher vereinbarten Preis zeigt, dass alle den Preis bestimmenden marktwirtschaftlichen Voraussetzungen berücksichtigt worden sind.

Da einer Berufungsvorentscheidung gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184, die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt, wäre es Sache der Berufungswerber gewesen, sich mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen.

Es ist daher nicht davon auszugehen, dass ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei den Verkäufen vorgelegen sind, die geeignet wären, den Preis für die Geschäftsanteile abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen.

Der Umfang der Offenlegungspflicht nach § 119 BAO beschränkt sich nicht auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Insbesondere dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Aufklärungs- und Beweispflicht.

Aus welchen Gründen wiederholt ein Kaufpreis bezahlt worden wäre, der nicht dem inneren Wert der erworbenen Anteile entsprochen hätte bzw. nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen gewesen wäre, wurde nicht dargestellt.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen sind die Veräußerungen vom 2. Juli 2001 und vom 23. September 2002 daher dazu geeignet, daraus den gemeinen Wert der Anteile zum 5. Oktober 2001 abzuleiten.

Selbst das Auseinanderklaffen von innerem Wert und Kaufpreis wäre aber noch kein Grund, den Kaufpreis außer Acht zu lassen, zumal auch die nach dem Wiener Verfahren erzielten Ergebnisse nicht immer dem inneren Wert genau entsprechen werden und Umstände, die gegen ein Zustandekommen der Verkäufe im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" sprächen, im Berufungsverfahren nicht zutage getreten sind. Bereits mit Erkenntnis vom 29. Juni 1984, 82/17/0169 (so auch VwGH vom 19.6.1989, 88/15/0077), hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der an Hand bestimmter Indikatoren geschätzte innere Wert von Gesellschaftsanteilen mit den Marktpreisen dieser Anteile keineswegs notwendig zusammen fallen müsse.

Insgesamt gesehen können daher die am 2. Juli 2001 und am 23. September 2002 getätigten Verkäufe sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht wegen des Nichtvorliegens ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse als geeignet angesehen werden, um daraus den gemeinen Wert für den gegenständlichen Erwerb abzuleiten. Dem bisherigen Vorbringen können keine Umstände entnommen werden, die gegen ein Zustandekommen der Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sprechen würden. Das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1992, 90/15/0110, konnte den Berufungsstandpunkt nicht stützen, weil es zu einem völlig anders gelagerten Sachverhalt ergangen ist. Es handelt sich hier um von Mitgliedern des Vorstandes und des Aufsichtsrates getätigte Ankäufe geringfügiger Anteile, und der gezahlte Preis betrug nicht einmal ein Drittel des unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten im Schätzungswege ermittelten inneren Wertes der Aktien.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 7. November 2006