



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M Privatstiftung, L, vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, Steuerberatungskanzlei, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, vom 9. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 20. Dezember 2000 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Ab dem Jahr 1994 hat AM sein seit 1974 in Le bestehendes Unternehmen in der Rechtsform und unter dem Namen AMS GmbH & Co KG betrieben, wobei AM als Kommanditist Alleineigentümer der KG und neben seiner Gattin MM zu einem Viertel an der Komplementär S GmbH beteiligt gewesen ist.

Am 10. Dezember 1999 wurde diese Firmenkonstruktion in mehreren Schritten grundlegend umgestaltet.

Zunächst hat MM ihrem Gatten den ihr gehörigen 75 %-Geschäftsanteil an der SGmbH geschenkt. Sodann wurde die Anton M KG unter Anwendung des Umgründungssteuergesetzes in die SGmbH eingebbracht und die Anton M KG aus dem Firmenbuch gelöscht. Gleichzeitig wurde ein Grundstück aus dem Privatvermögen des AM, auf welchem sich ein Superädifikat der Anton M KG befand, in die SGmbH eingebbracht. Damit war sämtliches, betrieblich genutzte Vermögen in der verbliebenen, dem AM nunmehr alleine gehörigen, SGmbH konzentriert.

Als nächsten Schritt haben AM, MM, MP M und A M - wiederum am 10. Dezember 1999 - die M Privatstiftung mit einem Stiftungsvermögen von 1.000.000,-- S errichtet. Mit Stiftungszusatzurkunde vom gleichen Tag hat AM der neu gegründeten M Privatstiftung 99 % seines Geschäftsanteiles an der SGmbH (entspricht einer Stammeinlage von 495.000,-- S) abgetreten. Zuletzt wurde der Name der SGmbH in AMS GmbH geändert.

Über Ersuchen des Finanzamtes hat der steuerliche Vertreter der beteiligten Parteien zum Zwecke der Schenkungssteuerbemessung am 7. März 2000 den gemeinen Wert für Geschäftsanteile an der SGmbH zum 1. Jänner 2000 anhand der maßgeblichen Jahresabschlüsse 1997 bis 1999 unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten (Wiener Verfahren 1996) geschätzt, wobei sich ein Wert von 1.378,48 S je 100 S Nennkapital ergeben hat. Das ergibt wiederum für den maßgeblichen Geschäftsanteil des AM, den er der M Privatstiftung als Stiftungsvermögen gewidmet hat, einen gemeinen Wert von insgesamt 6.823.476,-- S.

Allerdings haben die M Privatstiftung und AM kurz darauf mit Notariatsakt vom 26. April 2000 ihre sämtlichen Geschäftsanteile an der nunmehrigen AMS GmbH um einen Kaufpreis von 24.300.000,-- S abgetreten und zwar die M Privatstiftung ihren Geschäftsanteil von 99 % an die JEGmbH und AM seinen verbliebenen Geschäftsanteil von 1 % an die KGmbH.

Daraufhin hat das Finanzamt für die Übertragung des Stiftungsvermögens von AM an die M Privatstiftung Schenkungssteuer in Höhe von 625.637,-- S vorgeschrieben, wobei die Bemessungsgrundlage aus der Vermögenseinlage des AM in Geld (970.000,-- S) und dem, mit dem anteiligen Verkaufspreis lt. Abtretungsvertrag vom 26. April 2000 bewerteten, Geschäftsanteil an der SGmbH ermittelt wurde.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid hat die M Privatstiftung (nunmehrige Berufungswerberin, -Bw) Berufung eingelegt, weil der gemeine Wert der Anteile an der SGmbH nicht aus dem nachfolgenden Verkauf abgeleitet werden dürfe. Nur Verkäufe aus dem Ermittlungszeitraum könnten berücksichtigt werden und außerdem sei der Verkauf am Stichtag weder erkenn- noch erwartbar gewesen, sodass er auch aus dem Grund bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden dürfe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2001 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil die Einbeziehung von Verkäufen innerhalb von 6 Monaten nach dem Erwerb zulässig sei und die Ableitung aus Verkäufen eine Wertermittlung durch Schätzung ausschließe. Die Ableitung aus Verkäufen sei zulässig, weil mehrere Verkaufsvorgänge (an die JEGmbH und die KGmbH) gegeben seien. Nicht zuletzt könne für den vorliegenden Fall keine atypische Verkaufssituation bei der Preisgestaltung erblickt werden.

Dagegen richtet sich (nach Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) der gegenständliche Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz mit der Begründung, dass weder auf Käufer- noch auf Verkäuferseite persönlich und sachlich voneinander unabhängige Verkaufsparteien beteiligt gewesen seien und daher die durch den VwGH vorausgesetzte Interessensunabhängigkeit nicht vorliege. Außerdem seien aufgrund ausdrücklicher, erlassmäßiger Anordnung auch bei der Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen nur solche innerhalb des Ermittlungszeitraumes heranzuziehen. Nicht zuletzt wären zum Bewertungsstichtag weder der konkrete Käufer noch dessen Synergieerwartungen abzusehen gewesen.

Im weiteren Berufungsverfahren hat die entscheidende Behörde IngHK als Zeugen genauer dahingehend befragt, wie die Vertragsverhandlungen abgelaufen seien und wie der vereinbarte Kaufpreis zustande gekommen sei.

In Beantwortung des Vorhaltes hat der Zeuge angegeben, dass erste Kontakte mit den Verkäufern im Februar 2000 aufgenommen worden seien. Mit Bilanzeinsicht am 21. Februar 2000 sei auch vereinbart worden, für Zwecke der Finanzierung mit der Sparkasse Kontakt aufzunehmen. Eine Betriebsbesichtigung habe am 26. Februar 2000 stattgefunden. Die betriebswirtschaftlichen Interessen für den Unternehmenskauf hätten in den Expansionsmöglichkeiten und Synergieeffekten aufgrund der Kombination Stahl-/Metallbau und der räumlichen Nähe zum Standort der JEGmbH gelegen. Die Ertragslage der Zielgesellschaft sei nur leicht positiv eingeschätzt worden, der hohe Kaufpreis sei jedoch aufgrund hoher stiller Reserven im Grundstück als angemessen erachtet worden.

Motivation für den Kaufpreis seien ausschließlich marktwirtschaftliche Faktoren gewesen!

Dem Vernehmen nach seien auch Mitinteressenten für den Erwerb des Unternehmens vorhanden gewesen.

Dieses Ergebnis des Ermittlungsverfahrens wurde der Bw zur Kenntnis gebracht und hat diese dazu wie folgt Stellung genommen:

Herr IngHK sei der einzige gewesen, der ein verbindliches Angebot für das Unternehmen gelegt habe, sodass keine Wettbewerbssituation mit freier Preisbildung bestanden habe. Das Wiener Verfahren sei eine geeignete Schätzungsmethode, ein Abweichen von der gewählten Methode würde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen. Ein Abgehen insbesondere bei den Betriebsgrundstücken vom dreifachen Einheitswert könne nur über Nachweis und Antrag erfolgen. Nicht zuletzt dürfe eine mittelbare Grundstücksschenkung nicht anders behandelt werden, als eine unmittelbare, bei der ebenso der dreifache Einheitswert zur Anwendung komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z7 ErbStG gilt als steuerpflichtige Schenkung im Sinne des Gesetzes der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich die Bewertung des mit Stiftungszusatzurkunde übertragenen, einer Stammeinlage von 495.000,-- S entsprechenden, Geschäftsanteiles des AM an der SGmbH (wird im Folgenden nur mehr kurz als Geschäftsanteil bezeichnet).

Im Bereich des Erbschaftssteuerrechtes richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG die Bewertung im Allgemeinen nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Außerdem ist gemäß § 18 ErbStG für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, das ist gemäß § 12 Abs. 1 Z2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit der Ausführung der Zuwendung, maßgebend.

Nach § 13 Abs. 2 BewG ist für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 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.

Nach § 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.

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob sich der gemeine Wert des Geschäftsanteiles zum maßgeblichen Stichtag 10. Dezember 1999 aus dem Unternehmensverkauf vom 26. April 2000 ableiten lässt.

Grundsätzlich vertritt der VwGH die Auffassung, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen ein einzelner Verkauf nicht genügt. Von einer Mehrzahl von Verkäufen könne nur dann gesprochen werden kann, wenn Anteile bei mehreren, miteinander nicht im Zusammenhang stehenden, Verkaufsvorgängen veräußert werden; dh. wenn im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die Kaufpreise unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildet wurden.

Im gegenständlichen Fall kann auf der Erwerberseite lediglich von einem einzigen Interessenten gesprochen werden, weil die beiden als Käufer auftretenden verbundenen Unternehmen JEGmbH und KGmbH aufgrund der Eigentumsverhältnisse und identer Geschäftsführung von IngHK und DK wirtschaftlich betrachtet eine Einheit bilden und daher davon auszugehen ist, dass keine widerstreitenden Interessen vorliegen.

Anders jedoch besteht auf der Verkäuferseite zumindest formal Personenmehrheit, weil die M Privatstiftung durch den Stiftungsvorstand, LSuZ, verwaltet und vertreten wird. In einem ähnlich gelagerten Fall (Gesellschaftsanteile wurden beinahe zur Gänze von mehreren Verkäufern an einen einzigen Erwerber veräußert) hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 95/15/01117, die Voraussetzungen für die Ermittlung des gemeinen Wertes aus Verkäufen für zutreffend erachtet. Allerdings ist im Punkt XVIII (2) der Stiftungsurkunde festgeschrieben, dass während der Lebzeiten des Stifters - AM – die Stiftungserklärung geändert und die Stiftung widerrufen werden kann, wodurch gewährleistet ist, dass der Stiftungsvorstand im Sinne des Stifters agiert, sodass letztlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch auf Verkäuferseite keine Interessensmehrheit vorliegt.

Der Bw ist somit letztenendes darin zuzustimmen, dass die beiden Verkäufe der M Privatstiftung und des AM an die verbundenen Firmen JEGmbH und KGmbH als Einheit aufzufassen sind, sodass im Ergebnis nicht Geschäftsanteile sondern das Unternehmen als Ganzes an einen einzigen Erwerber veräußert wurde. Eine Mehrzahl von Verkäufen ist somit nicht gegeben, sodass der gemeine Wert nicht aus „Verkäufen“ abgeleitet werden kann.

In einem weiteren Erkenntnis vom 25. März 2004, 2001/16/0038, führt der VwGH allerdings aus, dass es nicht primär auf die Anzahl der Verkäufe oder die rechtsgeschäftliche Gestaltung ankomme; maßgeblich sei vielmehr, ob der Schluss gerechtfertigt sei, dass sich unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleichs widerstreitender Interessen ein dem Marktpreis nahe kommender Kaufpreis gebildet habe. Dementsprechend könne der gemeine Wert aus einem einzelnen Verkauf dann ermittelt werden, wenn diesem einzelnen Verkauf eine Preisbildung zu Grunde liege, die das Ergebnis des Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstelle.

Doch auch aus dieser Rechtsauslegung kann hinsichtlich des konkreten Sachverhaltes nichts gewonnen werden, da die Bw glaubhaft versichert, dass für die Unternehmensveräußerung lediglich ein ernsthaftes Angebot (und zwar das von IngHK) vorgelegen sei und der Preis somit nicht am „Markt“ zustande gekommen ist.

Der gemeine Wert des Geschäftsanteiles kann daher im gegenständlichen Fall nicht aus Verkäufen im Sinne des § 13 Abs. 2 BewG abgeleitet werden, sondern ist **unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.**

Ziel jeder Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. In der Regel lässt daher ein tatsächlich bezahlter Preis Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zu, bzw. entspricht der Verkehrswert dem gemeinen Wert. Ein bezahlter Preis kann insbeson-

dere dann zum Zwecke der Wertermittlung herangezogen werden, wenn er im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt wurde.

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.

Diesbezüglich hat das Vorhalteverfahren ergeben, dass es außer rein marktwirtschaftlichen Faktoren keine Motivation für den Kaufpreis gegeben habe. Außerdem haben sowohl die (nur leicht positiv eingeschätzte) Ertragslage als auch der Vermögenswert in Form hoher stiller Reserven im Grundstück Eingang in die Einschätzung des Wertes gefunden.

Den detaillierten Regelungen des Abtretungsvertrages vom 26. April 2000 ist zu entnehmen, dass die Käufer berechtigt waren, die Jahresabschlüsse der zu erwerbenden Unternehmen in jeder Hinsicht zu prüfen und dass sie sich vollinhaltlich über alle Belange der Unternehmen informiert haben (Punkt Sechstens), und dass der Umstand, dass im laufenden Jahr die Umsatz- und Ertragslage weniger zufrieden stellend gewesen sei, im Kaufpreis angemessene Berücksichtigung gefunden habe. Auch sei den Verkäufern kein Ereignis bekannt, das eine nachhaltige wesentlich ungünstigere Situation der AMSgesellschaft im Umsatz oder im Ertrag erwarten ließe (Punkt Siebtens).

Beide Parteien waren langjährige Unternehmer in derselben Branche und auch durch kompetente Berater unterstützt. Es haben sich somit weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus den Darstellungen der Käufer konkrete Hinweise ergeben, dass ein Vertragspartner seine Interessen aus einem außerordentlichen Grund nicht vollständig ungehindert vertreten konnte.

Es ist daher der Schluss zulässig, dass bei der Preisbildung - im gewöhnlichen Geschäftsverkehr - das Vermögen als auch die Ertragsaussichten berücksichtigt wurden und demnach der bezahlte Preis auch dem inneren Wert des Geschäftsanteiles entsprochen hat.

Soweit die Bw mit ihrem Vorbringen, der Erwerber habe sich Synergieeffekte erhofft, nicht zu berücksichtigende ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse einwenden will, ist ihr entgegenzuhalten:

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

Solche besonderen Verhältnisse haben die Erwerber zwar vage angedeutet, wenn sie ihre Interessenslage für den Unternehmenskauf in den Expansionsmöglichkeiten und Synergieeffekten aufgrund der Kombination Stahl-/Metallbau und der räumlichen Nähe zum Standort der Eckl GmbH gesehen haben, doch ist darin lediglich die Motivation für den Kaufentschluss an sich zu erblicken. Im Übrigen sind allgemeine betriebswirtschaftliche Überlegungen nicht geeignet, ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse darzutun. Vielmehr kann nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die krasse Differenz zwischen bezahltem Kaufpreis und dem von der Bw ermittelten gemeinen Wert des Geschäftsanteiles keinesfalls alleine mit erwarteten Synergieeffekten erklärt werden. Daher wurden keine ausreichenden Gründe genannt, warum ein Kaufpreis, der nicht dem inneren Wert der erworbenen Anteile entsprochen hätte bzw. nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen gewesen wäre, bezahlt wurde.

Die entscheidende Behörde geht somit aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon aus, dass der zwischen den unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ausgehandelte Preis für das Unternehmen auch von persönlichen oder ungewöhnlichen Verhältnissen nicht beeinflusst war und daher dem gemeinen Wert entspricht.

Das Vorbringen der Bw, der Verkauf sei kurzfristig und unerwartet erfolgt, ist in Gesamtbe trachtung aller Umstände eher unglaublich. Einerseits deutet die Summe der vertraglichen Regelungen vom 10. Dezember 1999 auf eine gezielte Vorbereitung der Unternehmensveräu ßerung hin und andererseits lässt die zeitliche Nähe zum tatsächlichen Verkauf auch bereits vorhandene Kontakte oder Vorverhandlungen zwischen den Beteiligten vermuten. Nicht zuletzt widerspricht es jeder Lebenserfahrung, dass ein Verkauf der gegebenen Größenordnung in Hinblick auf Vertragserrichtung und Finanzierung innerhalb von weniger als drei Monaten abgewickelt werden kann. Außerdem ist nicht relevant, ob die Bw im Zeitpunkt der Zuwendung subjektiv tatsächlich von einem niedrigeren Wert ausgegangen ist, da sich die Steuerpflicht für Schenkungen aus der objektiven Bereicherung ergibt.

Demgegenüber führt die Bw in ihrem Schreiben vom 8. November 2006 selbst aus, dass das Wiener Verfahren lediglich die praktische Ausgestaltung der Ermittlung des gemeinen Wertes gemäß § 10 BewG darstellt. Das heißt, das Wiener Verfahren ist eine zulässige und grundsätzlich, in Ermangelung anderer konkreter Anknüpfungspunkte (wie etwa ein tatsächlich erzielter Kaufpreis) auch geeignete Schätzungsmethode; es ist aber nicht verbindlich anzuwenden. Es kann jederzeit auch eine andere Art der Schätzung gewählt werden, wenn diese ein den tatsächlichen Verhältnissen näher kommendes Ergebnis liefert. In diesem Sinn kommt die Schätzungsmethode anhand eines tatsächlich erzielten Kaufpreises den Gegebenheiten erfahrungs gemäß näher als eine standardisierte Schätzung, welche lediglich für Fälle ausreicht, in denen kein einziger Anhaltspunkt gegeben ist.

Beleuchtet man den festgestellten Sachverhalt unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen, so ergibt sich, dass am 7. März 2000, als die Bw den von ihr geschätzten Wert der Abgabenbehörde mitgeteilt hat, nach den Angaben der Erwerber die Abtretung bereits in Vorbereitung (Interessensbekundung und Kontaktaufnahme durch die Fa. JEGmbH ab 2/00, Einsicht in die Bilanzen am 21. Februar 2000, Betriebsbesichtigung am 26. Februar 2000) war. Auch wurde bereits zu dieser Zeit über die Finanzierung gesprochen, was voraussetzt, dass eine ungefähre Größenordnung für den Kaufpreis bekannt gewesen ist.

In Anbetracht der konkreten zeitlichen Abfolge der Ereignisse ist somit erwiesen, dass im Zeitpunkt der Ermittlung des gemeinen Werts nach dem Wiener Verfahren durch die Bw (7. März 2000) bereits absehbar war, dass der bekannt gegebene Wert bei weitem nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und daher **nicht mehr von einer zulässigen Schätzungsmethode gesprochen werden kann**.

Die Bw hätte vielmehr bei Beantwortung des Vorhaltes den Sachverhalt vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen gehabt, was die Tatsache des bevorstehenden Verkaufes eingeschlossen hätte, sodass sich die Abgabenbehörde ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen verschaffen können. Deshalb ist auch der Einwand der Bw, die Abgabenbehörde hätte entsprechend des Grundsatzes von Treu und Glauben keinen höheren Wert ansetzen dürfen, nicht berechtigt. Umgekehrt ist die Abgabenbehörde aufgrund der auffallenden Wertabweichung und unter der Prämisse, dass sich bei der Bewertung grundsätzlich ein möglichst allgemein gültiger Wert zu ergeben hat, jedenfalls berechtigt, wegen sachlicher Unrichtigkeit der vom Bw vorgenommenen Schätzung, die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung mittels eigener Schätzung zu ermitteln.

Soweit die Bw einwendet, der Verkauf sei erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt, ist darauf hinzuweisen: Die Bewertung hat zwar grundsätzlich zum Bewertungsstichtag zu erfolgen, doch sind auch die Preisverhältnisse vorher und nachher in Betracht zu ziehen, um daraus den erzielbaren Preis (=gemeinen Wert) im Feststellungszeitpunkt ermitteln zu können.

Nicht zuletzt ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auszuschließen, dass sich der Wert des Geschäftsanteiles zwischen Zuwendung und Weiterveräußerung, somit innerhalb von nur dreieinhalb Monaten, tatsächlich in dem vorliegenden Ausmaß geändert hat, was von der Bw letztlich auch nicht behauptet wird.

Zusammenfassend vertritt daher die entscheidende Behörde den Standpunkt, dass die Abgabenbehörde I. Instanz, wenn auch mit einer anders lautenden Begründung, zu Recht den gemeinen Wert des Geschäftsanteiles in Höhe des (anteiligen) erzielten Kaufpreises angesetzt hat. Im Übrigen ist die Ermittlung der Schenkungssteuer, wie sie das Finanzamt vorgenommen hat, von der Bw nicht bekämpft worden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 20. Dezember 2006