



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PS, Adr, vom 31. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 13. März 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der am 29. Oktober 2004 verstorbene HK hat mit Testament seinen Geschäftsanteil an der KGmbH seiner Adoptivtochter PS hinterlassen.

In einem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 18. März 2005 hat PS zur Abgeltung ihrer pflichtteilsrechtlichen Ansprüche diesen Geschäftsanteil in ihr Alleineigentum übernommen. Darüber hinaus hat sich PS, deren Auftrags- und Dienstverhältnis als Handelsvertreterin gegenüber der KGmbH mit 31. März 2005 rechtskräftig beendet worden ist, verpflichtet für den Fall, dass sie bei ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft mehr als den im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angeführten Betrag von 70.000,00 € erhalten sollte, einen 50 %-igen Anteil dieses erhöhten Betrages ihrer Schwester auszubezahlen.

Zwecks Bemessung der Erbschaftssteuer (ErbSt) für den todeswegigen Erwerb der PS hat das Finanzamt erstmals im Juli 2006 den steuerlichen Vertreter der KGmbH zur Bekanntgabe des gemeinen Werts der GmbH (erfolglos) aufgefordert. Am 19. Dezember 2008 hat das

Finanzamt schließlich der PS den Auftrag erteilt, den gemeinen Wert der KGmbH zum Stichtag 29. Oktober 2004 (Todestag) bekannt zu geben.

Daraufhin hat die Abtenau-Treuhand SteuerberatungsgesmbH mit Schreiben vom 4. Februar 2009 den gemeinen Wert für Anteile an der KGmbH (Stammkapital der GesmbH in Höhe von 500.000,00 S, = 36.336,42 €) zum 29. Oktober 2004 wie folgt bekannt gegeben:

Schätzung nach dem Wiener Verfahren

Vermögensbetrag (ausgehend von Bilanzsumme)	148.581,00 €
Je 1 € Nennkapital	148.581/36.336
Vermögenswert	4,00 €
Durchschnittsertrag (der Jahre 2002 bis 2004)	66.218,00 €
Je 1 € Nennkapital	66.218x100/36.336x9
Ertragswert	20,00 €
Gemeiner Wert je 1 € Nennkapital	4+20/2 12,00 €

Der Anteil des Erblassers am Nennkapital im Ausmaß von 43,75 % hat 15.897,18 € betragen, sodass sich der gemeine Wert des Geschäftsanteiles der PS in Höhe von insgesamt 190.766,16 € (15.897,18 x12) ergibt.

Gleichzeitig hat die Abtenau-Treuhand SteuerberatungsgesmbH einen Abtretungsvertrag vom 7. November 2005 vorgelegt, wonach PS ihren Geschäftsanteil (43,75 %) an der KGmbH an vier Erwerber (BGLuV) zu einem Abtretungspreis von insgesamt 125.000,00 € abgetreten hat.

Mit Bescheid vom 13. März 2009 hat sodann das Finanzamt der PS für ihren Erwerb von Todes wegen nach HK die ErbSt wie folgt vorgeschrieben:

Erbschaftssteuer

Anteil an der KGmbH	190.766,16 €
abzüglich Verbindlichkeit an Schwester (50 % von 125.000-70.000)	- 27.500,00 €
abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	161.066,00 €
davon 8 % ErbSt (Steuerklasse I)	12.885,28 €

Mit der gegenständlichen Berufung vom 2. April 2009 bekämpft PS, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, im Wesentlichen die Bemessungsgrundlage des ErbSt-Bescheides, weil sie in Wirklichkeit nur 125.000,00 € abzüglich 27.500,00 € erhalten habe.

Nach dem Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die Bw rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. Daraufhin hat das Finanzamt die Berufung am 10. Juli 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

In Ergänzung des Ermittlungsverfahrens hat der UFS die Bw aufgefordert, die Bedingungen der Abtretung näher darzulegen. In Beantwortung dieses Vorhaltes hat die Bw dem UFS gegenüber am 16. Oktober 2009 dargetan, dass die vier Erwerber ihres Geschäftsanteiles bereits in einer Beziehung zur Gesellschaft gestanden hätten. Das Abtretungsgeschäft sei durch den Anwalt der KGmbH angebahnt worden. Der Preis sei anhand der letzten Bilanz des Jahres 2004 zustande gekommen, zu Verkaufsverhandlungen mit anderen Interessenten sei es nicht gekommen.

Außerdem hat die Bw zum Beweise den Gesellschaftsvertrag der KGmbH vom 30. April 2001 vorgelegt, welcher auszugsweise wie folgt lautet:

Punkt XI

Beabsichtigt ein Gesellschafter seine Geschäftsanteile oder einen Teil hievon abzutreten, so steht den übrigen Gesellschaftern ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Anteile zu. Der oder die aufgriffsberechtigten Gesellschafter können verlangen, dass ihnen bei Ausübung des Aufgriffsrechtes der Geschäftsanteil des veräußerungswilligen Gesellschafters zum Handelsbilanzwert abgetreten wird. Die Feststellung des Handelsbilanzwertes hat nach folgenden Grundsätzen zu erfolgen

- a) unbewegliches Anlagevermögen ist mit 80 % seines Verkehrswertes anzusetzen.*
- b) bewegliches Anlagevermögen mit den Teilwerten*
- c) Wertpapiere mit ihrem jeweiligen Kurswert*
- d) Umlaufvermögen sowie Verbindlichkeiten mit ihren jeweiligen Buchwerten.*

Im Übrigen bleiben stille Reserven außer Ansatz; ein goodwill ist nicht zu berücksichtigen.

Punkt XII

Im Falle des Ablebens eines Gesellschafters sind die übrigen Gesellschafter berechtigt von den Erben bzw. Legataren des verstorbenen Gesellschafters, soweit diese der Gesellschaft nicht bereits als Gesellschafter angehören, zu verlangen, dass ihnen der Geschäftsanteil des verstorbenen Gesellschafters binnen drei Jahren nach dem Tode desselben unter den im vorstehenden Punkt genannten Bedingungen abgetreten wird.

Punkt XIII

Soferne einzelne Gesellschafter zur Gesellschaft in einem Dienstverhältnis oder einem dauernden Auftragsverhältnis stehen sind solche Gesellschafter darüberhinaus verpflichtet, ihre Geschäftsanteile zu den im Punkt XI genannten Bedingungen an die übrigen Gesellschafter abzutreten, wenn das jeweils bestehende Dienstverhältnis bzw. Auftragsverhältnis aus welchem Grunde auch immer aufgelöst und beendet wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall ein Erwerb der Bw von Todes wegen im Sinne des § 2 Abs. 1 Zif. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) hinsichtlich eines Geschäftsanteiles von 43,75 % an der KGmbH gegeben.

Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuerschuld nach § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist gemäß § 18 ErbStG für die Wertermittlung maßgebend.

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

Einiger Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist die Bewertung des von der Bw im Erbweg erworbenen Geschäftsanteiles an der KGmbH (mit dem gemeinen Wert oder dem Abtretungspreis).

Nach § 10 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist bei Bewertungen grundsätzlich der gemeine Wert zugrundezulegen.

Der gemeine Wert wird 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 (Abs. 2).

Auch für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genuss-scheine ist gemäß § 13 Abs. 2 BewG, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Aus den Bewertungsvorschriften ergibt sich also, dass primär der gemeine Wert aus den bei (mehreren) Verkäufen erzielten Preisen abzuleiten ist, 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.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung sind solche, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen, wie dies zB bei einer persönlichen Notlage, einer persönlichen Vorliebe oder bei besonderen, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten der Fall sein kann.

Lässt sich der gemeine Wert jedoch aus derartigen Verkäufen nicht ableiten, dann ist er zu schätzen.

Zu dieser Problematik hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargelegt, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen zunächst nicht genügt. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass es sich bei dem anlässlich eines einzelnen Verkaufes zustandegekommenen Preis auch um den Preis handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, und damit der Einzelpreis dem gemeinen Wert des Anteiles tatsächlich entspricht.

In diesem Fall wäre eine Schätzung des gemeinen Wertes in Höhe des einzelnen Verkaufspreises möglich, wenn also gesichert ist, dass der Preis tatsächlich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielt wurde und damit dem gemeinen Wert entspricht.

Maßgeblich ist allerdings, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten - der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass der unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an dem Verkaufsgeschäft Beteiligter gebildete Kaufpreis einem Marktpreis nahe kommt. Nun ist unter "gewöhnlichem Geschäftsverkehr" der Handel zu verstehen, der sich nach den marktirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage ohne besondere Rücksichten vollzieht.

Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles unter Heranziehung objektiver Maßstäbe zu entscheiden. Solche objektiven Wertmaßstäbe sind vor allem das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft. Ein Kaufpreis, bei dem diese Gesichtspunkte nicht entscheidend berücksichtigt worden sind, kann daher lt. VwGH nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden.

Das Gesamtbild des gegenständlichen Falles zeigt, dass die Anteile an der KGmbH nie tatsächlich am freien Markt gehandelt wurden, sondern die Abtretung ausschließlich an vorbestimmte Personen zu vorgegebenen Konditionen erfolgte. Bereits im Gesellschaftsvertrag (Punkte XII und XIII) war detailliert geregelt, unter welchen Umständen und zu welchen Bedingungen die Abtretung zu erfolgen hatte (Ableben eines Gesellschafters, Auflösung des Dienstverhältnisses). Auch die Preisbildung war nicht das Ergebnis eines freien Wettbewerbes mehrerer Interessenten, sondern war nach Punkt XI des Gesellschaftsvertrages ein besonderer Handelsbilanzwert als Abtretungspreis festgelegt, welcher jedoch insbesondere die Ertragsaussichten des Unternehmens unberücksichtigt gelassen hat.

Dementsprechend hat die Bw auf die Frage der Preisbildung konkret angesprochen, ausgeführt, das Abtretungsgeschäft sei durch den Anwalt der KGmbH abgewickelt worden, es sei nie zu ernsthaften Verkaufsverhandlungen gekommen, der Preis sei anhand der letzten Bilanz ermittelt worden.

Der vereinbarte und zweifelsfrei geflossene Abtretungspreis in Höhe von 125.000,00 € hat daher im Sinne der vorstehenden Ausführungen und nach dem gesamten Akteninhalt nicht dem tatsächlichen Wert der abgetretenen Anteile entsprochen, was die Bw letztlich in ihrem Berufungsvorbringen auch keineswegs behauptet hat.

Demnach hat die Ermittlung des gemeinen Wertes des Anteiles jedenfalls im Wege der Schätzung zu erfolgen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt dargelegt, dass gegen die Schätzungsmethoden des Wiener Verfahrens keine Bedenken bestehen. Dieses Verfahren berücksichtigt das gesamte Vermögen der Gesellschaft in Form eines Vermögenswertes und die Ertragsaussichten in Form eines Ertragswertes und leitet im Mittelwertverfahren daraus den gemeinen Wert ab.

Der gemeine Wert ist aber der letztendlich maßgebliche, allgemeine Bewertungsmaßstab.

Gegen die richtige Ermittlung des gemeinen Wertes im Wege des Wiener Verfahrens bestehen keine Bedenken und hat auch die Bw keine Einwände erhoben. Das Finanzamt hat daher zu Recht diesen Wert seiner Berechnung der ErbSt zugrunde gelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Jänner 2010