



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Marlise Tschantré, Mag. Johann Hakel und Wolfgang Sauer über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch DKFM. Thurner SteuerberatungsGmbH, 8700 Leoben, Waasenplatz 1, vom 1. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 2. Oktober 2006 betreffend Schenkungssteuer nach der am 9. Dezember 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 14. Dezember 2001 trat K ihren Geschäftsanteil an der Firma G GmbH, welcher einer mit dem Betrag von S 98.709,24 (€ 7.173,48) eingezahlten Stammeinlage im Nominale von S 179.472 (€ 13.042,74) entspricht, um den Abtretungspreis von S 2.000.000 (€ 145.345,67) an ihren Bruder T2 (Berufungswerber) ab. Laut Punkt „Zweitens“ des Abtretungsvertrages liegt der vereinbarte Kaufpreis nach übereinstimmender Erklärung der Vertragsparteien über der Hälfte des tatsächlichen Wertes. Schenkungselemente sind daher in dieser Vereinbarung nicht enthalten.

Mit Vorhalt vom 21. Februar 2002 forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, den gemeinen Wert der erworbenen Anteile bekannt zu geben, worauf der Berufungswerber mit

Schreiben vom 8. April 2002 mitteilte, dass der gemeine Wert der Geschäftsanteile im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung je S 100 Nennkapital S 2.322 (€ 168,74) betragen habe.

Im Zuge einer vom Finanzamt 2006 durchgeführten Außenprüfung wurde der gemeine Wert je 1 Euro des Nennkapitals mit € 32,21 festgestellt. Der nominale Wert in Höhe von € 13.042,74 Gesellschaftsanteilen entspricht einem gemeinen Wert in Höhe von € 420.028,41. Abzüglich des Abtretungspreises von € 145.346 sowie abzüglich des zustehenden Freibetrages ergab dies einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 274.245,96 und wurde die Schenkungssteuer mit Bescheid vom 2. Oktober 2006 mit € 74.046,28 festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde auf Punkt „Elftens“ des gleichzeitig vorgelegten Gesellschaftsvertrages vom 25. April 1991 hingewiesen. Dieser Vertragspunkt der zwischen 1, 2 und T2 beschlossenen Neufassung des Gesellschaftsvertrages vom 27. Juli 1970 hat folgenden Wortlaut:

*„Die Geschäftsanteile sind grundsätzlich teilbar, übertragbar sowie vererbbar. Eine Teilung kann aber, ausgenommen im Erbfolge, nicht bei Anteilen von weniger als Schilling fünftausend erfolgen. Übertragungen, Teilungen und Belastungen von Geschäftsanteilen bedürfen der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter. Im Falle von Übertragung, Teilung, Kündigung und weiters Vererbung an Personen, welche nicht die Gattin beziehungsweise Kinder der Mitgesellschafter sind, haben die übrigen Mitgesellschafter ein Aufgriffsrecht nach Maßgabe des Verhältnisses ihrer Geschäftsanteile. Die Erklärung zur Ausübung des Aufgriffsrechtes hat innerhalb Monatsfrist nach Bekanntgabe der Kündigung beziehungsweise des Veräußerungswillens beziehungsweise nach Rechtskraft der Einantwortungsurkunde beziehungsweise einer Amtsbestätigung im Sinne des Paragraphen 178 Verfahren Außerstreitgesetz mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschaft, den Veräußerer beziehungsweise Erben oder Legatar zu erfolgen. Im Falle der Ausübung des Aufgriffsrechtes wird als Abtretungspreis der anteilige betriebliche Einheitswert vereinbart. Der Abtretungspreis ist innerhalb von zwei Monaten auszuführen.“*

*Sollten nicht alle Mitgesellschafter das Aufgriffsrecht ausüben wollen, so können innerhalb einer Nachfrist von vierzehn Tagen die aufgriffswilligen beziehungsweise fortsetzungswilligen Mitgesellschafter auch im zwischen ihnen vereinbarten Verhältnis den Geschäftsanteil unter den vorerwähnten Bedingungen aufgreifen. Die vorstehende Vorgangsweise ist auch im Falle einer Kündigung durch einen Gesellschafter anzuwenden.“*

In der Berufung begehrte der Berufungswerber unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0370, der Berechnung der Schenkungssteuer den anteiligen betrieblichen Einheitswert zu Grunde zu legen. Die oben zitierte, gesetzlich zulässige Abfindungsklausel bestimme einen im Gesellschaftsvertrag bestimmten höchstzulässigen Verkaufspreis, den auch ein dritter Erwerber zu zahlen hätte

In der am 9. Dezember 2010 mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Abweisung der Berufung sowie die Neuberechnung der Schenkungssteuer unter Zugrundelegung des anteiligen betrieblichen Einheitswerts zum 31. März 2001 beantragt. Die Regelungen

betreffend die Abtretung von Gesellschaftsanteilen sei zum Schutz von familiären Interessen getroffen worden.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Berechnung der Schenkungssteuer der anteilige betriebliche Einheitswert oder der unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten ermittelte gemeine Wert der Gesellschaftsanteile an der G GmbH zu Grunde zu legen ist.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Schenkung iS des Gesetzes jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte dadurch auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Das Bewertungsgesetz 1955 (BewG) lautet in seinem Ersten Teil (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit im Berufungsfall von Relevanz:

"§ 10. Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen.

(2) 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.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

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.

Laut Doralt - Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band II, S 9, sind Umstände, die den Preis beeinflussen, insbesondere die Beschaffenheit, das Alter, die Verwendungsmöglichkeit, sachliche Verfügungsbeschränkungen und dgl. zu berücksichtigen. Ungewöhnliche Verhältnisse, etwa spezielle (atypische) Zahlungsbedingungen beim Kauf der zu bewertenden Gegenstände, oder persönliche Verhältnisse (persönliche Verfügungsbeschränkungen etwa infolge letztwilliger Anordnungen, besondere Notlage, persönlich motivierte Liebhaberpreise) sind nicht zu berücksichtigen.

Nach Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, zu § 19 ErbStG, Rz 45, sind Bindungen in der Verfügungsmacht nur dann zu berücksichtigen, wenn sie objektiver Natur sind. Dies lässt sich auch aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ableiten, der dann objektive Bindungen vorliegen sieht, wenn diese in der Satzung festgeschrieben sind, wobei er selbst in diesen Fällen einen Abschlag nicht generell als gerechtfertigt ansieht (vgl. VwGH 30.11.1954, 1770/52). Rechtsgeschäftlich begründete Verfügungsbeschränkungen zählen zu den persönlichen Verhältnissen (vgl. VwGH 25.12.2005, 2005/16/0223).

Wie sich aus dem eine Schätzung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen betreffenden Erkenntnis des VwGH vom 29. Juni 1984, 82/17/0169 entnehmen lässt, rechtfertigt eine Verfügungsbeschränkung im Hinblick auf § 10 Abs. 2 BewG dann keine Wertminderung, wenn diese von den betroffenen Personen selbst beschlossen wurde und von ihnen auch jederzeit aufgehoben werden kann. Persönliche Verhältnisse sind dann anzunehmen, wenn die Umstände, die auf die Preisbildung einwirken, auf die Person des Abgabepflichtigen oder dessen Rechtsvorgänger zurückzuführen sind.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 6. Oktober 1980, 2915/78 und dem vorhin erwähnten vom 29.6.1984 lassen sich deutliche Kriterien ablesen, die eine Berücksichtigung von Abschlägen bei der Bewertung infolge von gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkung möglich erscheinen lassen.

Der VwGH hält sich an Kriterien, die der BFH in seinem Urteil vom 23.7.1971, III R41/70 festgelegt hat. Verfügungsbeschränkungen stellen nur dann keine persönlichen Verhältnisse iS von § 10 Abs. 2 BewG dar, wenn die Beschränkung über die Geschäftsanteile auf objektiven Umständen beruht. Haben die am Stichtag vorhandenen Gesellschafter den Vertrag, in dem die Beschränkungen vereinbart wurden, abgeschlossen, so ist die Verfügungsbeschränkung bei der Anteilsbewertung außer Betracht zu lassen.

Laut Rössler/Troll, dBewertungsgesetz, Kommentar, zu § 9 dBewG, TZ 5ff und zu § 11 TZ 26, ist ein Preis durch persönliche Verhältnisse beeinflusst, wenn für seine Bemessung besondere Momente ausschlaggebend gewesen sind, die in der Person des Verkäufers oder Käufers liegen. Das ist z.B. der Fall, wenn bei einem Verkauf zwischen Verwandten mit Rücksicht auf das Verwandtschaftsverhältnis ein niedrigerer Preis für ein Wirtschaftsgut gefordert wird, als er mit fremden Personen vereinbart werden würde. Dies gilt insbesondere, wenn verwandtschaftliche Beziehungen zwischen Erwerber und Verkäufer oder konzernpolitische Momente bei der Preisbildung mitgespielt haben (siehe auch VwGH v. 27.8.1990, 89/15/0124). Gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen müssen grundsätzlich nicht durch persönliche Verhältnisse veranlasst sein. Gründe dafür, dass die Beschränkungen im konkreten Fall durch betriebliche bzw. unternehmerische Überlegungen verursacht wurden, wurden in der Berufung nicht vorgebracht.

Im gegenständlichen Fall ist vielmehr davon auszugehen, dass es sich um eine Familiengesellschaft handelt. Diese Feststellung ist unter dem Gesichtspunkt der nach § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse zulässig, weil es sich bei den beteiligten Gesellschaftern im Verhältnis zu T2 um den Vater, die Mutter bzw. um die Schwester handelt. Die verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern an der G GmbH repräsentieren 100% des Stammkapitals. Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers gab bei der mündlichen Berufungsverhandlung bekannt, dass die Vertragsregelungen betreffend die Abtretung von Geschäftsanteilen zum Schutz von familiären Interessen getroffen worden seien.

Mit dem Abschluss der Abtretungsverträge vom 14. Dezember 2001 hat nach Ansicht des UFS ein Gesellschafterwechsel stattgefunden, den man als Generationenwechsel bezeichnen kann, da die Gesellschaftsanteile insgesamt in jüngere Hände gelangt sind. Dieser Übergang ist teils entgeltlich und teils unentgeltlich erfolgt. Sinn dieser Transaktionen ist es offensichtlich gewesen, die Vereinigung aller Anteile in der Hand des Sohnes, T2 zu erreichen. Durch den Erwerb sämtlicher Anteile an der Gesellschaft wäre es diesem jederzeit möglich, die rechtsgeschäftlich eingeräumte Verfügungsbeschränkung wieder zu beseitigen. Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages wäre jedoch den abtretenden Gesellschaftern auch zu einem früheren Zeitpunkt möglich gewesen, weil diese über die erforderliche  $\frac{3}{4}$  Mehrheit verfügt haben.

Die am selben Tag erfolgten Abtretungen können nicht isoliert betrachtet werden, sondern sind diese als Teil der gesamten Transaktion zu beurteilen. Die Verfügungsbeschränkungen verfolgen persönliche bzw. private Zwecke (Erhaltung des Familienbesitzes). Bei dieser Sachlage ist die Folgerung geboten, dass der begehrte Abtretungspreis für die Übertragung

der Geschäftsanteile in der Höhe des anteiligen betrieblichen Einheitswerts als nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen zu betrachten ist.

Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers sind Aussagen aus dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. März 2001, 2000/16/0370 auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, weil diesem Erkenntnis ein anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde liegt. Der durch diesen Gesellschaftsvertrag vorbestimmte Veräußerungspreis bedeutet, dass auch ein dritter Erwerber für den Geschäftsanteil nur jenen Preis bezahlen muss, den ein Gesellschafter zu bezahlen hätte, würde er von seinem Aufgriffsrecht Gebrauch machen. Der jeweilige Veräußerer darf nur diesen Preis bekommen, nicht aber einen darüber hinausgehenden Wert der Beteiligung.

Im vorliegenden Fall wurde von den Gesellschaftern keine derartige Regelung getroffen. Die eingewendeten Verfügungsbeschränkungen wurden im konkreten Fall von den betroffenen Personen selbst beschlossen und hätten von diesen auch jederzeit wiederum aufgehoben werden können. Laut Aktenklage erfolgte die diesbezügliche Beschlussfassung mit Beschluss der Generalversammlung vom 25. April 1991.

Der Umstand, dass diese Verfügungsbeschränkungen im Fall von Übertragungen, Teilungen, Kündigung und Vererbung an Personen, welche nicht die Gattin beziehungsweise Kinder der Mitgesellschafter sind, aufrecht erhalten wurden, lässt den Schluss zu, dass diese letztlich im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschafter liegen, etwa um störende Einflussnahmen von familienfremden Personen auf die Geschäftsführung zu vermeiden und daher schon aus diesem Grund keine objektive Wertminderung der Geschäftsanteile bewirken. Mit Rücksicht auf Verwandtschaftsverhältnisse wurde ein niedrigerer Preis für den Geschäftsanteil festgelegt als er mit fremden Personen vereinbart worden wäre. Die Beschränkung stellt sich daher für die Gesellschafter nicht als eine zur objektiven Beschaffenheit ihrer Anteile zählende Eigenschaft dar. Es war daher zu Recht der gemeine Wert der Anteile, welcher auf Basis des dem Bewertungsstichtag nächstliegenden Bilanzstichtag (31. März 2002) ermittelt wurde, der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. Dezember 2010