



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Marlise Tschantré, Mag. Johann Hakel und Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus 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 Dipl. Ing. Vater seinen Geschäftsanteil an der Firma G GmbH, welcher unter Berücksichtigung der am selben Tag stattgefundenen Abtretung seiner Ehegattin an ihn – einer mit dem Betrag von S 70.072 (€ 5.092,33) eingezahlten Stammeinlage im Nominale von S 127.404.(€ 9.258,81) entspricht, unentgeltlich an seinen Sohn Ing. TG ab.

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.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 16. April 2002 wurde dem Berufungswerber Schenkungssteuer im Betrag von € 11.883,75 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage bildete der laut Schreiben vom 8. April 2002 bekannt gegebene gemeine Wert je 100 Nominale von S 2.322. Ausgehend davon, dass im konkreten Fall ein Geschäftsanteil im Nominale von S 132.404 abgetreten wurde, ergab dies eine Bemessungsgrundlage in Höhe von S 3.074.420. Nach Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG sowie eines Vorerwerbes aus dem Jahr 2000 ergab dies eine Schenkungssteuer in Höhe von € 11.883,75.

Im Zuge einer vom Finanzamt 2006 durchgeführten Außenprüfung wurde der gemeine Wert der Geschäftsanteile zum 31. März 2002 mit € 32,21 für je 1 Euro des mit € 36.336,42 ausgewiesenen Nennkapitals festgestellt. Der gemeine Wert des abgetretenen Geschäftsanteils wurde mit € 309.889,95 ermittelt. Abzüglich der zustehenden Freibeträge ergab dies einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 210.964,95 und wurde die Schenkungssteuer mit endgültigem Bescheid vom 2. Oktober 2006 mit € 16.876,80 festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde auf Punkt „Elftens“ des gleichzeitig vorgelegten Gesellschaftsvertrages vom 25. April 1991 hingewiesen. Dieser Vertragspunkt der zwischen Dipl. Ing. 1, 2 und Ing. TG 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 auszuzahlen.

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.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 9. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Abweisung der Berufung beantragt. Die Schenkungssteuer möge vom anteiligen betrieblichen Einheitswert zum 31. März 2001 neu berechnet werden. Die Regelungen betreffend die Abtretung von Gesellschaftsanteilen seien zum Schutz von familiären Interessen abgeschlossen 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 Verkehrsteuern, 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 Abschlüssen 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 Ing. TG 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 Geschäftsanteile 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, Ing. TG 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 der 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