

TE Vwgh Erkenntnis 1997/6/25 95/15/0117

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.06.1997

Index

14/03 Abgabenverwaltungsorganisation;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
33 Bewertungsrecht;

Norm

AVOG 1975 §5 Abs1 Z5;
AVOG 1975 §5 Abs2 Z4;
AVOG 1975 §8 Z4;
BAO §189;
BAO §260 Abs2 litd;
BAO §260 Abs2;
BAO §261;
BAO §53 Abs2;
BAO §55;
BAO §58;
BewG 1955 §13 Abs2;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):95/15/0116 E 23. November 2000 95/15/0118 E 23. November 2000

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, übe die Beschwerde der M-GmbH in S, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt i S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 25. April 1995, Zl. 115/2-GA23-Dko/94, betreffend Feststellung des gemeinen Wertes von Anteilen zum 1. Jänner 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Das Stammkapital der im Jahr 1990 gegründeten beschwerdeführenden Gmb beträgt 500.000 S.

Im Verwaltungsakt befindet sich die Durchschrift eines Börsenumsatzsteuerbescheides. Aus diesem ergibt sich, daß mit Notariatsakt vom 11. Juli 1991 die Abtretung der von vier Gesellschaftern gehaltenen Geschäftsanteile entsprechend voll eingezahlten Stammeinlagen von insgesamt 490.000 S an einen Käufer um den Abtretungspreis von 24,696.000 S beurkundet worden ist.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19. Mai 1994 wurde der gemeine Wert der Anteile an der Beschwerdeführerin zum 1. Jänner 1991 mit 5.040 S für je 100 S des Nennkapitals festgestellt und zur Begründung auf die Ableitung des Wertes aus Verkäufen verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, den erstinstanzlichen Bescheid aufzuheben und die Ermittlung des gemeinen Wertes nach Punkt III des

"Wiener Verfahrens 1989" vorzunehmen. Das Finanzamt habe auf einen Verkauf abgestellt, der nach dem Bewertungsstichtag stattgefunden habe. Die Berücksichtigung von nach dem Bewertungsstichtag liegenden Umständen sei in Punkt II des "Wiener Verfahrens 1989" nicht vorgesehen; die genannte Richtlinie stelle vielmehr auf Verkäufe in den drei Wirtschaftsjahren vor dem Bewertungsstichtag ab.

Mit Vorhalt vom 28. November 1994 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes komme dem Berufungseinwand, es dürfe der gemeine Wert von Anteilen nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, die sechseinhalb Monate nach dem Feststellungsstichtag lägen, keine Berechtigung zu.

Die Beschwerdeführerin verwies in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 1994 darauf, daß zwischen dem Bewertungsstichtag (1. Jänner 1991) und dem Veräußerungszeitpunkt werterhöhende Umstände eingetreten seien. Im September 1990 habe sie zusammen mit drei anderen Gesellschaften um ca. 133 Mio. S eine bebaute Liegenschaft gekauft. Der Kaufpreis sei durch ein Bankdarlehen finanziert worden. Ein Liegenschaftsteil sei mit dem Bestandrecht der E-AG belastet gewesen. Weiters seien die Verkäuferinnen berechtigt gewesen, den bisher auf der Liegenschaft geführten Hotelbetrieb bis zum 30. April 1991 fortzuführen. Die Liegenschaft sei zum 31. Dezember 1990 in einem Schätzgutachten des Ziviltechnikers Mag. S mit 138 Mio. S bewertet worden. Die Beschwerdeführerin habe zu diesem Stichtag über kein weiteres Vermögen verfügt. Nach dem 1. Jänner 1991 seien folgende Schritte gesetzt worden, die zu einer massiven Werterhöhung geführt hätten:

30. Jänner 1991: Abbruchbewilligung für die Altbauten,

26. Februar 1991: Bauplatzerklärung,

27. März 1991: Erteilung des Baubescheides,

Auflösung des Bestandrechtes der E-AG gegen eine Abschlagszahlung von 5 Mio. S.

Aufgrund der genannten Maßnahmen hätten im Jahr 1991 Mietverträge mit Großnutzern und in der Folge auch Kaufverträge mit Investoren abgeschlossen werden können. Würde der gemeine Wert der Anteile an der Beschwerdeführerin aus Verkäufen abgeleitet, die aufgrund der werterhöhenden Maßnahmen im Jahr 1991 stattgefunden haben, läge ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip vor. Es sei klar ersichtlich, daß der vom Finanzamt angesetzte Wert zum 31. Dezember 1990 nicht erzielbar gewesen wäre. Die Bewertung sei sohin nach dem "Wiener Verfahren" vorzunehmen.

Mit Vorhalt vom 3. Februar 1995 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin ua mit, nach ihrer Ansicht habe der Sachverständig Mag. S im oben genannten Gutachten den Bodenwert zu niedrig und den Gebäudewert zu hoch angesetzt. Bei richtiger Schätzung des Bodenpreises und Berücksichtigung der Wertsteigerung, die sich durch die Baubewilligung im Jahr 1991 ergeben habe, wäre für den gemeinen Wert der Anteile an der Beschwerdeführerin ein Abschlag vom 30 % bis 35 % "vom Verkaufspreis laut Börsenumsatzsteuer-Bescheid" gerechtfertigt.

Im Antwortschreiben vom 8. März 1995 verwies die Beschwerdeführerin darauf, daß die Wertsteigerung der Liegenschaft erst nach dem 1. Jänner 1991 eingetreten sei, weil zum genannten Bewertungsstichtag noch nicht sicher gewesen sei, ob die Baubewilligung erteilt werden werde. Der im Sachverständigengutachten angeführte Bodenwert entspreche den tatsächlichen Gegebenheiten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und stellte den gemeinen Wert der Anteile mit 3.528 S je 100 S Nennkapital fest. Zur Begründung führt sie im wesentlichen aus: Im Sachverständigengutachten sei zu Unrecht davon ausgegangen worden, daß für das Gebäude auf der von der Beschwerdeführerin erworbenen Liegenschaft eine Restnutzungsdauer von 60 Jahren anzunehmen sei, zumal bereits vor dem Bewertungsstichtag eine Abbruchbewilligung beantragt worden sei. Das Gutachten enthalte jedenfalls keine Schätzung des gemeinen Wertes der Anteile an der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin habe zusammen mit drei anderen Gesellschaften die in Rede stehende Liegenschaft um den Gesamtkaufpreis von 108 Mio. S gekauft; im Kaufvertrag sei festgehalten, daß die Gebäude und Baulichkeiten wertlos seien. Die Beschwerdeführerin habe das Bestandsrecht der E-AG um 5 Mio. S abgelöst. Als weitere wertsteigernde Fakten seien zu nennen die Abbruchbewilligung (30. Jänner 1991), die Erteilung der Bauplatzzerklärung (26. Februar 1991), die Verkündung des mündlichen Bescheides über die Unterschreitung des gesetzlich vorgeschriebenen Nachbarschaftsabstandes der Bauplatzgrenze und über die Bewilligung des Anbaues der unterirdischen Baumaßnahmen sowie über die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung des A-Centers. Die belangte Behörde schätze den gemeinen Wert der Anteile, indem sie von dem "Verkaufspreis vom 11.7.1991 lt. Börsenumsatzsteuer-Bescheid" einen Abschlag von 30 % vornehme, um jene wertsteigernden Faktoren zu berücksichtigen, die zum 1. Jänner 1991 noch nicht vorgelegen seien.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Angelegenheiten, in denen die Entscheidung über Berufungen des Berufungssenat (als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz) obliegen, sind in § 260 Abs. 2 BAO - abgesehen von den in § 261 BAO genannten Vorauszahlungen, Beiträgen und Zuschlägen - taxativ aufgezählt. Da die Feststellung des gemeinen Wertes von Anteilen in § 189 BAO nicht in § 260 Abs. 2 BAO genannt ist, fällt die Entscheidung über Berufungen in derartigen Angelegenheiten entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht in die Zuständigkeit eines Berufungssenates. Die örtliche Zuständigkeit für die erstinstanzliche Feststellung des gemeinen Wertes in § 189 BAO ist durch § 53 Abs. 2 BAO anders geregelt als die in den §§ 55 und 58 BAO festgelegte örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben vom Vermögen. Wie sich aus § 5 Abs. 1 Z. 5 und Abs. 2 Z. 4 AVOG sowie § 8 Z. 4 leg. cit. ergibt, besteht auch hinsichtlich der sachlichen Zuständigkeit zur erstinstanzlichen Feststellung des gemeinen Wertes eine von der Erhebung der Vermögensteuer abweichende Regelung. Bereits aufgrund dieser Regelungen für das Verfahren erster Instanz ergibt sich, daß entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin die in § 260 Abs. 2 lit. genannte Zuständigkeit des Berufungssenates, im Instanzenzug über die Erhebung der Vermögensteuer zu entscheiden, nicht auch als Zuständigkeit zur Entscheidung in Angelegenheiten betreffend Feststellung des gemeinen Wertes nach § 189 BAO verstanden werden kann. Der Vorwurf der Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde ist daher unbegründet.

Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist (u.a.) für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung 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. Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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.

Gemäß § 65 Abs. 1 BewG sind für den Bestand und die Bewertung die Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt maßgebend. Für die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften gilt nach der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Rechtslage idF vor dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 818/1993, der Stichtag, der sich nach § 71 leg. cit. ergibt. Stichtag für die Bewertung von Anteilen an Gesellschaften m.b.H. ist gemäß § 71 Abs. 1 BewG der 31. Dezember des Jahres, das dem für die Hauptveranlagung zur Vermögensteuer maßgebenden Zeitpunkt vorangeht; werden nach dem in § 71 Abs. 1 BewG genannten Stichtag bei Neugründungen von Kapitalgesellschaften Anteile ausgegeben, so ist Stichtag für deren Bewertung bei Neuveranlagungen und Nachveranlagungen zur Vermögensteuer der der Ausgabe folgende 31. Dezember.

Im Beschwerdefall ist zunächst strittig, ob der gemeine Wert der Anteile aus den am 11. Juli 1991 vereinbarten Verkäufen abzuleiten oder unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen war.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, der gemeine Wert könne schon deshalb nicht "aus Verkäufen" im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG abgeleitet werden, weil es sich bei dem am 11. Juli 1991 erfolgten Erwerbsvorgang nur um EINEN Verkauf handle.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im vorliegenden Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg.: "aus Verkäufen") nicht genüge (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 6. März 1978, Slg. Nr. 5237/F, vom 19. Juni 1989, 88/15/0077, und vom 14. Jänner 1991, 89/15/0003, 0004). Dabei komme es nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteil an (vgl. die bereits zitierten hg. Erkenntnisse vom 6. März 1978, Slg. 5237/F, und vom 19. Juni 1989, 88/15/0077). Im Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085, hat der Verwaltungsgerichtshof aber ausgesprochen, auch unter dem für die oben wiedergegebene Auffassung ausschlaggebenden Gesichtspunkt, 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, könne der jenem Erkenntnis zugrundeliegende Veräußerungsvorgang (ein Gesellschafter verkauft zugleich an mehrere Abnehmer) als (mehrere) "Verkäufe" im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG aufgefaßt werden. 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 erscheint, daß die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem "Marktpreis" nahekommen. Diese Voraussetzungen erscheinen wie im Fall des Erkenntnisses 90/15/0085 auch im vorliegenden Fall, in dem Gesellschaftsanteile beinahe zur Gänze von mehreren Verkäufern an einen einzigen Erwerber veräußert wurden, erfüllt. Daß die den Kaufpreis betreffende Willensbildung der einzelnen Verkäufer aus persönlichen oder sachlichen Gründen nicht unabhängig voneinander erfolgt wäre oder sonstige gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigende ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vorgelegen wären, wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Die Beschwerdeführerin vertritt ferner die Auffassung, der gemeine Wert könne aus den Verkäufen vom 11. Juli 1991 auch wegen dessen zeitlicher Entfernung vom Feststellungszeitpunkt nicht abgeleitet werden. Auch diese Auffassung teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Im Erkenntnis vom 24. Mai 1982, 3137/79, hat der Gerichtshof ausgesprochen, daß die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen an einer GmbH aus Verkäufen auch dann den Vorschriften des § 13 Abs. 2 BewG entsprechen kann, wenn diese Verkäufe in einem größeren zeitlichen Abstand vom Stichtag stattgefunden haben. Besteht in einem konkreten Fall die Möglichkeit, den "Stichtagswert" aus Verkäufen abzuleiten - was durchaus der Fall sein kann, wenn den Verkäufen trotz eines größeren zeitlichen Abstandes vom Stichtag eine zur Wertableitung ausreichende Aussagekraft zukommt -, so fordert § 13 Abs. 2 BewG in erster Linie die Anwendung dieser Bewertungsmethode (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085).

Ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip kann unter diesen Umständen nicht angenommen werden (vgl. hierzu auch das hg. Erkenntnis vom 19. Juni 1989, Zl. 88/15/0077). Allein wegen des vorliegenden zeitlichen Abstandes der Beurkundung des Verkaufes zum Bewertungsstichtag von ca. sechs Monaten kann jedenfalls die Aussagekraft des bei dem Verkaufsgeschäft gebildeten Kaufpreises für die Ableitung des gemeinen Wertes nicht verneint werden.

Es entspricht daher dem Gesetz, daß die belangte Behörde den gemeinen Wert der Gesellschaftsanteile im Wege der Wertableitung aus Verkäufen und nicht im Wege der Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Beschwerdeführerin ermittelt hat. Läßt sich der gemeine Wert von Anteilen iSd § 13 Abs. 2 BewG aus Verkäufen ableiten, so unterbleibt die in der genannten Gesetzesstelle angeordnete Schätzung an Hand des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten, für welche nach der hg. Rechtsprechung das "Wiener Verfahren" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 1996, 95/16/0011). Liegen mehrere Verkäufe im Sinn des oben Dargelegten vor, so werden diese nur dann nicht zur Wertbestimmung iSd § 13 Abs. 2 BewG heranzuziehen sein, wenn die Verkäufe nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr § 10 Abs. 2 BewG erfolgt sind. Derartiges wird aber - wie bereits ausgeführt - von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Die von der Beschwerdeführerin von Sachwert ihrer Liegenschaft abgeleitete Annahme, der beim Verkauf vom 11. Juli 1991 erzielte Preis entspreche nicht dem gemeinen Wert der Anteile, rechtfertigt jedenfalls nicht den Schluß, daß der Verkauf de

Anteile nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr stattgefunden hat (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 19. Juni 1989, 88/15/0077).

Bei Ableitung des Wertes der Anteile aus Verkäufen kommt der Aufteilung des Wertes einer Liegenschaft auf den Bodenwert einerseits und auf den Gebäudewert andererseits keine Bedeutung zu. Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe diese Aufteilung unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen und insbesondere unter Verletzung des Parteiengehörs den Bodenwert zu hoch angenommen, zeigt sohin keinen relevanten Verfahrensfehler auf.

Der Beschwerde vermag auch der Hinweis auf allfällige Verfahrensfehler (Verletzung des Parteiengehörs) der Verwaltungsbehörde erster Instanz nicht zum Erfolg zu verhelfen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist nämlich ausschließlich zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin durch den Bescheid der belangten Behörde in subjektiven Rechten verletzt worden ist.

Die Beschwerdeführerin zeigt auch in Zusammenhang mit der von der belangten Behörde konkret vorgenommenen Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Sie legt nämlich nicht dar, daß sie durch den von der belangten Behörde vorgenommenen Abschlag von 30 % in ihren Rechten verletzt worden wäre.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995150117.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at