

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache A. B. D., Adr. vertreten durch Dr. Schmalzl & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Floragasse 7/Top302, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 6. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern (nunmehr: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 4. Oktober 2010, ErfNr. 1/2005, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 59.208,16 (gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 10% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 550.297,00 = € 55.029,70 zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 208.923,00 = € 4.178,46).

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Festsetzung bleibt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache nach der am xxxx 2004 verstorbenen E. D., geb. xxx 1930, wurde der Nachlass auf Grund des Testamentes vom 9. April 2001 den erbserklärten Erben, nämlich der Tochter F. G. und dem Sohn A. B. D. (Beschwerdeführer, Bf.), mit Einantwortungsurkunde vom 9. Dezember 2004 je zur Hälfte eingewantwortet.

Lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis gehörten zum Nachlass ua. folgende Firmenbeteiligungen:

Beteiligung	Erklärter gemeiner Wert in €
FN 1a H. Vermittlung-, Verwaltungs- und Verwertungs GmbH	19.576,00
FN 2b I.-BeteiligungsgesmbH	20.203,00

FN 3c J. BeteiligungsgesmbH	639.128,00
FN 4d "K." Handels AG	338.762,00
FN 5e Hotel L. BetriebsgesmbH	0,00
FN 6f M. Güter Vermietungs GesmbH	0,00
FN 7g M. Import Export GesmbH & CoKG	0,00
Gesamt	1.017.669

Auf Grund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens und entsprechend der von den Erben gelegten Erbschaftssteuererklärung vom 2. Mai 2005 bemä das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Erbschaftssteuer des Bf. gemäß § 8 Abs.1 ErbStG unter Berücksichtigung eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von € 2.200,00 und eines Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG von € 1.000,00 ausgehend von einem gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 339.649,00 mit 9 % (Steuerklasse I), somit in Höhe von € 30.568,41 und gemäß § 8 Abs.4 ErbStG ausgehend von einem gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 204.432,00 mit 2 %, somit in Höhe von € 4.088,64 und setzte die Erbschaftssteuer gegenüber dem Bf. mit vorläufigem Erbschaftssteuerbescheid vom 24. März 2006 somit insgesamt mit € 34.657,05 fest.

Dabei ging das Finanzamt von einem anteiligen (1/2) Wert der erbl. Firmenbeteiligungen von € 508.834,50, somit von einem Wert der erbl. Firmenbeteiligungen in Höhe des erklärten Betrages von € 1.017.669,00 aus.

In dem nunmehr angefochtenen endgültigen Erbschaftssteuerbescheid vom 4. Oktober 2010 (nach einem weiteren vorläufigen Erbschaftssteuerbescheid vom 1. Juni 2007 in Folge nachträglich hervorgekommenen Vermögens von Grundstücken im Wert von € 8.982,36) ging das Finanzamt von einem (1/2) Wert der erbl. Firmenbeteiligungen von € 11.659,50 + € 2.833.628,55 entsprechend dem im Zuge einer Außenprüfung festgestellten Wert der Firmenbeteiligungen von € 5.690.576,10 aus und setzte die Erbschaftssteuer gegenüber dem Bf. mit € 377.088,66 fest (gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 13 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 2.868.540,00€ 372.910,20 zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 208.923,00 €.....€ 4.178,46).

Die Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb von € 2.868.540,16) für den halben Erbanfall wurde wie folgt aufgegliedert:

Wert der Grundstücke	€	208.923,80
sonstige Forderungen	€	3.213,06
sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	€	11.659,50

Hausrat einschließlich Wäsche	€	1.000,00
Betriebsvermögen - Anteil an Kapitalgesellschaft	€	2.833.628,55
Kosten der Bestattung	€	-19.965,00
Kosten der Regelung des Nachlasses	€	-4.580,50
Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€	-2.200,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.1 lit.a ErbStG	€	-1.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.17 ErbStG	€	-11.659,50
Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	€	-150.479,75

Weiters verwies das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen endgültigen Erbschaftssteuerbescheides auf eine "Begründung und genaue Berechnung" welche der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen sei.

Lt. dem Prüfbericht vom 1. Oktober 2010 wurden die erbl. Firmenbeteiligungen wie folgt bewertet:

Beteiligung	Wert (in €) (Anteil am Nominale)
FN 1a H. Vermittlung-, Verwaltungs- und Verwertungs GmbH	Kaufpreis 15.000,00 (20%)
FN 2b I.-BeteiligungsgesmbH	23.319,00 (0,995%)
FN 3c J. BeteiligungsgesmbH	3.841.213,00 (33,33%)
FN 4d "K." Handels AG	1.777.739,10 (40%)
FN 5e Hotel L. BetriebsgesmbH	0,00 (25%)
FN 6f M. Güter Vermietungs GesmbH	33.305,00 (30,56%)
FN 7g M. Import Export GesmbH & CoKG	[Ohne Angabe] (1%)
Gesamt	5.690.576,10

Lediglich hinsichtlich der J. BeteiligungsgesmbH und der "K." Handels AG finden sich im Prüfbericht Angaben zu den von den Erklärungen des Bf. abweichenden Bewertungen. Dazu führte das Finanzamt unter Hinweis auf Gutachten anlässlich der Einbringung ua. dieser erbl. Firmenbeteiligungen in die M. Güter-Vermietungs GesmbH Folgendes aus:

"Laut Gutachten vom 23.9.2004 beträgt der Wert sämtlicher Anteile der J. Beteiligungsgesellschaft GmbH einschließlich ihrer Tochtergesellschaften zum 31.12.2003 € 22.000.000,-. Laut Gutachten vom 23.9.2004 beträgt der Wert sämtlicher Anteile der "K." Handels AG einschließlich ihrer Tochtergesellschaften € 7.000.000,--.

Es wurde jeweils ein Bericht über die Prüfung des Wertes der Anteile gemäß § 52(6) GmbHG i.V. mit§ 6a(4) GmbHG und §§ 25-26 AktG abgegeben.

Die Prüfung und Berechnung der Unternehmenswerte der "K." Handels AG und der J. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. ergab, dass der Wert der Anteile anlässlich der Übertragung (Einbringung) dieser Anteile als Sacheinlage in das Anlagevermögen bei gleichzeitiger Kapitalerhöhung der aufnehmenden Gesellschaft M. Güter-Vermietungs Ges.m.b.H. zumindest dem Wert der Kapitalerhöhung der M. Güter-Vermietungs Ges.m.b.H. in Höhe von € 14.891.000,-- entspricht. Dieser Bericht über die Prüfung des Wertes der Anteile wurde am 28.9.2004 unterzeichnet. Diese Werte und Bilanzansätze wurden auch bereits von FA 09 zu STNr. xx gewürdigt und im Rahmen einer Betriebsprüfung anerkannt.

Aus diesen Gründen ist ersichtlich, dass bei den zu bewertenden Gesellschaften die tatsächlichen Verhältnisse so stark abweichen, dass ein Abgehen von der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens geboten ist. Allerdings sind die Vorgaben des § 13 Abs. 2 BewGes. (Berücksichtigung von Gesamtvermögen und Ertragsaussichten) zu beachten.

..... "

Lt. Aktenlage brachten die Erben mit denen ihnen bereits zuvor gehörigen Anteilen je 26%, somit insgesamt 52% an der "K." Handels AG und je 30%, somit insgesamt 60 % an der J. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. gegen Gewährung neuer Anteile an der M. Güter-Vermietungs Ges.m.b.H ein.

Lt. dem im Prüfungsbericht enthaltenen "Berechnungsbogen für den Gemeinen Wert zum 22.2.2004" betreffend die J. Beteiligungs GmbH bestimmte das Finanzamt einen "Vermögenswert" für diese Gesellschaft mit 90% des handelsrechtlichen Eigenkapitals ohne Ab- und Zurechnung der Beteiligungsansätze, somit in Höhe von € 1.049.581,75. Als Ertragswert setzte das Finanzamt den Wert der Anteile aus dem oa. Gutachten von € 22.000.000,00 ein und erachtete den sich daraus ergebenden Mittelwert von € 11.524.791,00 als gemeinen Wert der J. Beteiligungsgesellschaft mbH. Dem entsprechend bewertete das Finanzamt den 33,33%igen erbl. Geschäftsanteil mit € 3.841.213,00.

Lt. dem im Prüfungsbericht enthaltenen "Berechnungsbogen für den Gemeinen Wert zum 22.2.2004" betreffend die "K." Handels AG bestimmte das Finanzamt einen "Vermögenswert" für diese Gesellschaft mit 90% des handelsrechtlichen Eigenkapitals ohne Ab- und Zurechnung der Beteiligungsansätze, somit in Höhe von € 1.888.695,66. Als Ertragswert setzte das Finanzamt den Wert der Anteile aus dem oa. Gutachten von € 7.000.000,00 ein und erachtete den sich daraus ergebenden Mittelwert von € 4.444.347,80 als gemeinen Wert der "K." Handels AG. Dem entsprechend bewertete das Finanzamt den 40%igen erbl. Geschäftsanteil mit € 1.777.739,10.

In dem in Kopie ohne die bezughabenden Unterlagen vorgelegten "Bericht über die Prüfung des Wertes der Anteile zum 31. Dezember 2003 an der "K." Handels AG und an der J. Beteiligungsgesellschaft mbH anlässlich der Einbringung dieser Anteile als Sacheinlage bei gleichzeitiger Erhöhung des Stammkapitals in die M.

Wirtschaftsgüter-Vermietungs Ges.mbH" ist ausgeführt, dass der Unternehmenswert der "K. Handels AG unter Einbeziehung der Anteile von 100% an der N. Handels GmbH und der Kommanditanteile von 132/136 an der O. Fabrik GmbH & CoKG nach der Ertragswertmethode und als Kontrollrechnung nach der DCF-Methode durch Diskontierung der künftigen Überschüsse auf den Bewertungsstichtag zum 31. Dezember 2003 ermittelt worden sei. Der Unternehmenswert der J. Beteiligungsgesellschaft mbH sei nach der DCF-Methode durch Diskontierung der künftigen Überschüsse auf den Bewertungsstichtag zum 31. Dezember 2003 ermittelt worden.

Gegen diesen endgültigen Erbschaftssteuerbescheid erhob der Bf. nach Fristverlängerung rechtzeitig Berufung und beantragte die Festsetzung der Erbschaftssteuer *"mit dem Wert der Erbschaftsteuererklärung vom 2.05.2005 von € 35.151,06"* wozu der Bf. Folgendes ausführte:

"Frau E. D. ist am 04 mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung vom 04.01.2001 verstorben.

Aufgrund des Testamentes sind die ebl. Kinder A. B. D. und F. G. je zur Hälfte als Erben berufen.

Die Erben gaben aufgrund des Testamentes je zur Hälfte des Nachlasses die unbedingten Erbserklärungen ab.

Nachlaßzugehörig sind unter Anderem folgende Firmenanteile:

J. Beteiligungsgesellschaft mbH, FN 3c, Nom. 500.000, Anteil 33,33%

K. Handels AG, FN 4d, 60.000 Stk, Anteil 40,00%

In der Erbschaftsteuererklärung vom 2.5.2005 wurde zur Bewertung der Firmenanteile jeweils das Wiener Verfahren herangezogen.

Hinsichtlich der Bewertung der Anteile an der J. Beteiligungsgesellschaft mbH, Fn 3c, und der K. Handels AG, FN 4d, wurde seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Wien im Zuge des Verfahrens folgende Meinung vertreten:

Mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2004 brachten Herr A. B. D. und Frau F. G. ihre Beteiligungen an o.a. Gesellschaften in die M. Güter-Vermietungs GmbH ein.

Das Stammkapital der Gesellschaft wurde von € 109.000,00 um € 14.891 ,000,00 auf € 15.000,000,00 erhöht.

Es übernahmen Herr A. B. D. und Frau F. G. je einen Betrag von € 7.445.500,00 und brachten auf die durch diese Kapitalerhöhung neu geschaffenen Stammeinlagen nachstehende Beteiligungen ein:

a) je einen Teil des zur Gänze eingezahlten Geschäftsanteiles an der J.

Beteiligungsgesellschaft mbH, welcher einer Stammeinlage von € 450.000,00 entspricht

b) je 39.000,00 Stückaktien der K. Handels AG, welche einem Teil des Grundkapitals von je € 520.000,00 entsprechen.

Anläßlich dieser Einbringung wurden aufgrund zu hoher Gewinnerwartungen zu hohe Gutachten erstellt:

Laut Gutachten vom 23.09.2004 beträgt der Wert sämtlicher Anteile der J. Beteiligungsgesellschaft mbH einschließlich ihrer Tochtergesellschaften zum 31.12.2003 € 22.000.000,00.

Laut Gutachten vom 23.09.2004 beträgt der Wert sämtlicher Anteile der K. Handels AG einschließlich ihrer Tochtergesellschaften zum 31.12.2003 € 7.000.000,00.

Die Prüfung und Berechnung der Unternehmenswerte der J. Beteiligungsgesellschaft mbH und der K. Handels AG ergab, daß der Wert der Anteile anlässlich der Einbringung dieser Anteile als Sacheinlage in das Anlagevermögen bei gleichzeitiger Kapitalerhöhung der aufnehmenden M. Güter-Vermietungs GmbH zumindest dem Wert der Kapitalerhöhung der M. Güter-Vermietungs GmbH von € 14.891.000,00 entspricht.

Deshalb ging das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in seiner Begründung davon aus, daß die bei den zu bewertenden Gesellschaften die tatsächlichen Verhältnisse so stark abweichen, daß ein Abgehen von der Schätzungsmethode des Wiener Verfahren geboten sei.

Allerdings seien die Vorgaben des § 13 Abs 2 BewG (Berücksichtigung von Gesamtvermögen und Ertragsaussichten) zu beachten.

Dies wurde auch in der Stellungnahme unserer Kanzlei vom 03.11.2008 festgehalten, wonach bei der Ermittlung des gemeinen Wertes die Bestimmungen des § 13 BewG zu beachten sind.

Danach ist die Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zwingend vorgeschrieben (vergleiche: Erlaß des BMF vom 07.05.2008).

Seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern wurden folgende Vermögenswerte errechnet:

J. Beteiligungsgesellschaft mbH, FN 3c:

€ 1.049.581,75 Vermögenswert J. zum 22.02.2004

€ 22.000.000,00 Ertragswert J. zum 31.12.2003 laut Gutachten

Gemeiner Wert J. laut Finanzamt daher:

€ 11.524.791,00 (V+E I 2)

Anteil 33,33% Inge D. laut Finanzamt daher: € 3.841.213,00.

K. Handels AG, FN 4d:

€ 1.888.695,66 Vermögenswert K. AG zum 22.02.2004

€ 7.000.000,00 Ertragswert K. AG zum 31.12.2003 laut Gutachten

Gemeiner Wert K. AG laut Finanzamt daher:

€ 4.444.347,80 (V+E 12)

Anteil 40,00% E. D. laut Finanzamt daher: € 1.777.739,10.

Dieser Berechnungsweise wird von unserer Seite her folgende Berechnungsweise nach Wiener Verfahren entgegengehalten (welche Grundlage für die Einreichung der Erbschaftsteuererklärung vom 02.05.2005 gewesen ist und die auch bereits in unserer Stellungnahme anlässlich der Prüfungsbesprechung vom 21.04.2009 erörtert wurde):

J. Beteiligungsgesellschaft mbH, FN 3c:

Gemeiner Wert J. laut Berechnung:

€ 1.919.304,00

Anteil 33,33% E. D. laut Berechnung daher: € 639.128,00.

K. Handels AG, FN 4d:

Gemeiner Wert K. AG laut Berechnung:

€ 846.904,00

Anteil 40,00% E. D. laut Berechnung daher: € 338.762,00.

Die Berechnung der Ertragswerte nach Wiener Verfahren geht aus von Istwerten der Perioden 2001-2003, während die Berechnungen im Gutachten von Sollwerten ab 2004 ausgehen, die in der Realität nur in viel geringerer Höhe eingetreten sind, und somit die Berechnungen des Wiener Verfahrens den tatsächlichen Verhältnissen des gemeinen Wertes viel eher entsprechen.

Zum Zeitpunkt des Todesfalls, auf den sich das Wiener Verfahren bezieht, waren die für die Zukunft geschätzten Ertragsaussichten noch nicht bekannt".

Dazu beantragte der Bf. weiters die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

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

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Grundsätzlich ist der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 13 Abs. 2 BewG aus Verkäufen abzuleiten. Haben keine Verkäufe stattgefunden, wie im vorliegenden Fall, ist der gemeine Wert zu schätzen. Das Wiener Verfahren ist eine Methode für die Schätzung.

Es ist aber auch jede andere Methode zugelassen unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft. Oberste Maxime der Schätzung ist, zu einem Ergebnis zu gelangen, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Dabei ist das Vermögen zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld festzustellen und der Ertragswert ist aus der Vergangenheit auf die Zukunft zu schließen. Da für den Ertragswert ein zeitnahes Schätzungsgutachten vorliegt, wurde dieses in die Schätzmethode einbezogen".

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In der Folge beauftragte der Berichterstatter das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass es sich bei einer Schätzung lediglich um eine Form der Ermittlung des Sachverhaltes handelt, die zur Anwendung kommt, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht exakt ermittelt bzw. errechnet werden können (vgl. VwGH 24.02.2004; 99/14/0247) zu den erbl. Wertpapieren und Anteilen iSd § 13 Abs. 2 BewG, deren gemeinen Werte sich aus Verkäufen nicht ableiten lassen, insoweit die vom Bf. erklärten Wertansätze zu den einzelnen Positionen bzw. die Schätzungen insgesamt nicht mit den Vorgaben des Wiener Verfahrens in Einklang stehen, die Wertansätze nach Maßgabe des Wiener Verfahrens zu ermitteln und die gemeinen Werte nach dem Wiener Verfahren eigenständig zu schätzen und das Ermittlungsergebnis dem Bundesfinanzgericht darzulegen.

Dabei ist der Berichterstatter auf Grund des Inhaltes des vorgelegten Bemessungsaktes und der vorgelegten Kopien von einzelnen Prüfungsunterlagen davon ausgegangen, dass sich die zur Stellungnahme und zur auftragsgemäßen Durchführung des Ermittlungsauftrages erforderlichen Unterlagen, allenfalls bereits eigenständige Schätzungen des Finanzamtes nach dem Wiener Verfahren, in den Prüfungsunterlagen beim Finanzamt befänden und hielt dem Finanzamt neben der Darstellung der Aktenlage Folgendes vor:

".....

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH 18.7.2001, 99/13/0217) stellt das "Wiener Verfahren" einerseits ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist.

Andererseits ist die Behörde nicht verpflichtet ist, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsrechten irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131).

Es ist dem Finanzamt daher zuzustimmen, wenn es meint, dass auch andere, den Vorgaben des § 13 Abs. 2 BewG entsprechende Berechnungsmethoden zur Bewertung der erbl. Aktien und Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Betracht kommen können.

Zwar sieht das "Wiener Verfahren" in der Klarstellung zum Wiener Verfahren 1996 (AÖF 2002/89, Erlass d. BM. f. Finanzen vom 5. Februar 2002, Z. 08 1037/1-IV/8/01) die Anwendung eines anderen Bewertungsverfahrens, wenn das Ergebnis einer anderen Art der Schätzung iSd § 13 Abs. 2 BewG den tatsächlichen Verhältnissen näher kommt, lediglich auf Antrag des Steuerpflichtigen vor.

Die erlassmäßige Regelung der Bewertung nach § 13 Abs. 2 BewG begründet jedoch weder ein objektives Recht noch einen subjektiven Anspruch des Bf. auf Anwendung des Wiener Verfahrens.

Mangels gehöriger Kundmachung und auch mangels eines normativen Gehaltes der "Wiener Verfahrens" ist es jedenfalls dem Bundesfinanzgericht bei entsprechen sachlicher Begründung unbenommen, eine andere geeignete Schätzungsmethode zur Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG anzuwenden.

Voraussetzung ist jedoch, dass dem anderen gewählten Bewertungsverfahren eine zumindest ebenso geeignete Methode zur Schätzung des gemeinen Wertes nach Maßgabe des zweiten Satzes des § 13 Abs. 2 BewG zu Grunde liegt wie dem in ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als geeignet anerkannten Wiener Verfahren und dass die Anwendung dieses Verfahrens der Erreichung des Zieles eines möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnisses des zu ermittelnden gemeinen Wertes dienlich ist.

Das Finanzamt sieht darin, dass sich nach den anlässlich einer Einbringung der erbl. Geschäftsanteile erstellten Gutachten für diese Anteile andere (höhere) Wert ergäben und dass diese Werte von einem anderen Finanzamt gewürdigt und anerkannt worden seien, bei den zu bewertenden Gesellschaften ein so starkes Abweichen [des nach dem Wiener Verfahren bestimmten Wertes] von den tatsächlichen Verhältnisse, dass ein Abgehen von der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens geboten sei.

Damit ist jedoch lediglich festgestellt, dass die unterschiedlichen Schätzungsmethoden zu unterschiedlichen Werten führen. Ein "Abweichen von den tatsächlichen Verhältnissen" ist damit genauswenig begründet wie eine höhere Eignung der vom Wiener Verfahren abweichenden Methode zur Schätzung des gemeinen Wertes der erbl. Firmenanteile nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG.

Ein solches "Abweichen" könnte in Besonderheit des Einzelfalles begründet sein. Das Wiener Verfahren ist vorwiegend auf die Bewertung von werbenden Unternehmen ausgerichtet. Ein Abweichen des nach den Vorgaben des Wiener Verfahrens ermittelten Wertes von den tatsächlichen Verhältnissen wäre zB. bei vermögensverwaltenden Gesellschaften (vgl. UFS 26.11.2009, RV/0392-F/08) oder bei außerordentlichen Geschäftsfällen (vgl. VwGH 16.12.1998, 97/13/0054) angezeigt.

Bei den anlässlich der Einbringung der erbl. Anteile angewandten Bewertungsverfahren handelt es sich nicht um mit dem Wiener Verfahren vergleichbare Mischverfahren sondern um andersartige Gesamtbewertungsverfahren.

Fraglich ist daher, selbst wenn hier eine wie auch immer geartete "Ertragswertmethode" Anwendung fand, ob mit dieser ausschließlich die Ertragsaussichten bestimmt wurden und somit der sich daraus ergebende Wert im Rahmen eines eigens adaptierten Mischverfahren als Ertragswert angesetzt werden könnte.

Warum das von den Gutachtern verwendete "Discounted-Cash-Flow Verfahren" zur Bewertung der Ertragsaussichten herangezogen werden könnte, ist umso mehr fraglich.

Unbegründet ist auch, warum es sich bei dem vom Finanzamt eigens adaptierten Mischverfahren - so wurde der Beteiligungsbesitz nicht wie im Wiener Verfahren besonders berücksichtigt - um ein geeignetes Verfahren handeln sollte.

Ohne detaillierte Auseinandersetzung mit der besonderen Vermögens- und Ertragsstruktur des zu bewertenden Unternehmens und mit den Besonderheiten der Schätzungsmethode, auf Grund welcher genau diese Schätzungsmethode für genau dieses besonders geartete Unternehmen einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Wert nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 BewG ergibt, kann nicht behauptet werden, dass es sich bei der gewählten Schätzungsmethode um ein ebenso geeignetes Verfahren handelt, wie das in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die hier gegebenen Zwecke als geeignet anerkannte Wiener Verfahren.

Bestehen keine Besonderheiten in der Vermögens- und Ertragsstruktur der geschätzten Unternehmen – solche wurden jedenfalls vom Finanzamt nicht festgestellt - kann aus den Ausführungen des Finanzamtes lediglich geschlossen werden, dass das Wiener Verfahren, hier im Besonderen zur Schätzung der Ertragsaussichten, im Allgemeinen weniger geeignet wäre als das vom Finanzamt gewählte andere Verfahren und dass das Wiener Verfahren zu Gunsten des vom Finanzamt angewandten Verfahrens grundsätzlich zu verwerfen wäre.

Dies fände durchaus Rückhalt in der Literatur (vgl. Fraberger, Das Wiener Verfahren 1996 zur Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Grundsätze und Zweifelsfragen, RWZ 2001, 70). Andererseits wird die Feststellung eines objektiven Wertes durch Unternehmensbewertungen in der Literatur im Allgemeinen kritisch gesehen (vgl. Pummerer, Nochmals: Unternehmensbewertung ohne Bindung an Recht und Gesetz?, SWK 20/21/2004, W 71; Haessler/Hörmann, Irrationale Unternehmenswerte wegen DFC-Methodik!", SWK 8/2008, W 39).

Allein in der Tatsache, dass ein anderes Schätzungsverfahren zu einem anderen Wert führt als das Wiener Verfahren und von anderen Behörden, hier wohl für andere Zwecke als zur Feststellung des Wertes nach § 13 Abs. 2 BewG, anerkannt wird, kann kein Grund erkannt werden, diesem anderen Verfahren der Vorzug gegenüber dem in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die hier gegebenen Zwecke als geeignet anerkannten Wiener Verfahren zu geben und letzteres als weniger geeignet zu verwerfen.

Im Übrigen liegt es in der Natur von Unternehmensbewertungen, insbesondere bei unterschiedlichen Bewertungszwecken, dass unterschiedliche Methoden zu unterschiedlichen Werten führen können.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes stellt sich nach der Bestimmung des § 13 Abs. 2 BewG als eine Schätzung im Sinne der grundsätzlichen Vorschrift des § 184 BAO dar.

Auch wenn die erlassmäßige Regelung der Bewertung nach § 13 Abs. 2 BewG weder ein objektives Recht noch einen subjektiven Anspruch des Bf. auf Anwendung des Wiener Verfahrens begründet und selbst eine Ungleichbehandlung gegenüber einer

Vielzahl von anderen Abgabepflichtigen für sich alleine keine Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides zu bewirken vermag, so ist doch zu sagen, dass Schätzungen nach § 184 BAO vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung getragen sind (vgl. VwGH 16.02.2000 95/15/0050; VwGH 26.09.2000 98/13/0139).

Es soll ergänzend daher nicht unerwähnt bleiben, dass in diesem Sinne der Bundesfinanzhof zu dem zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Aktien und Gesellschaftsanteilen in Deutschland als geeignetes Schätzungsverfahren anerkannten, dem Wiener Verfahren vergleichbaren Stuttgarter Verfahren (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011) ausgesprochen hat, dass dieses ein wertvolles Hilfsmittel darstelle, um die Einheitlichkeit der Bewertung zu gewährleisten (BFH 3.12.1982, III R 19/80).

Jedenfalls setzt die Behauptung, dass eine Bewertung der erbl. Wertpapiere und Anteile iSd § 13 Abs. 2 BewG durch eine Schätzung nach dem Wiener Verfahren auf Grund besonderer Verhältnisse nicht geboten wäre, wohl nicht nur eine Analyse der Vermögens- und Ertragsstruktur der zu bewertenden Unternehmen und eine dazu korrespondierende Betrachtung der zum Wiener Verfahren alternativen Methode zur Schätzung der gemeinen Werte voraus, sondern grundsätzlich auch nach dem Wiener Verfahren korrekte Schätzungen, um an Hand der einzelnen Schritte und des Ergebnisses der Schätzungen beurteilen zu können, welches Verfahren im Einzelfall tatsächlich geeignet ist."

Dazu nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 18. November 2014 wie folgt Stellung:

"Gem. § 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 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen.

Im vorliegenden Fall liegen zwar keine Verkäufe vor, aber ein Vorgang mit einer Gegenleistung. Auf die bei der M. Güter-Vermietungs GmbH (nunmehr K. Güter Vermietungs GmbH) durch Kapitalerhöhung neu geschaffene Stammeinlage werden Beteiligungen an der J. Beteiligungs GmbH und der K. Handels AG eingebracht. Anstelle eines Barbetrages werden die entsprechenden Beteiligungen eingebracht. Der Wert dieser Beteiligungen wird im Schätzungsgutachten, das anlässlich der Einbringung gern § 52 (6) GmbHG erstellt wurde, mit je € 8.420.000,-- bewertet mit Hilfe der Cash Flow Methode. Aus dieser Tatsache ist zu ersehen, dass der mit Hilfe des Wr. Verfahrens geschätzte gemeine Wert nicht dem tatsächlichen gemeinen Wert entsprechen kann.

Nach § 10a GmbHG hat der Gesellschafter in Höhe des Fehlbetrages eine Einlage in Geld zu leisten, wenn der Wert einer Sacheinlage im Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung in das Firmenbuch nicht den Betrag der dafür übernommenen Stammeinlage erreicht. Eine Fehlbetragseinlage erfolgte im vorliegenden Fall nicht. Demnach entspricht der Wert der Beteiligungen dem Wert der Kapitalerhöhung.

Das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft wird von € 109.000,-- um € 14.891.000,-auf € 15.000.000,-- erhöht. Herr D. und Frau G. übernehmen je einen

Betrag von € 7.445.500,-- und bringen auf die durch Kapitalerhöhung neu geschaffenen Stammeinlagen ihre Geschäftsanteile an der J. Beteiligungs GmbH und ihre Aktien an der K. Handels AG ein. Die Prüfung (von Houf Wirtschaftsprüfer + Steuerberater GmbH) des Wertes der Anteile nach den Vorschriften des GmbHG und AktG ergab, dass der Wert der auf die Kapitalerhöhung eingebrachten Beteiligungen zumindest dem Wert der Kapitalerhöhung von € 14.891.000,-- entspricht.

Da es sich bei dem für die Bewertung von Anteilen nach dem anerkannten Wr. Verfahren um eine Schätzung handelt, sind die allgemeinen Vorschriften für eine Schätzung zu beachten. Die Schätzung muss so angelegt sein, dass sie dem tatsächlichen Ergebnis am Nächsten kommt.

Die Schätzung nach dem Wr. Verfahren weicht so massiv von der Schätzung laut Gutachten ab, dass sich die Frage stellt, welche Schätzung kommt dem tatsächlichen Ergebnis möglichst nahe. Die Möglichkeit der Aufklärung dieser Diskrepanz der Werte bzw. dazu Stellung zu nehmen, erfolgte vom Bf. trotz finanzamtlichen Vorhalts nicht.

Da das Wr. Verfahren auf Grund der aufgezeigten Diskrepanz der Schätzungsergebnisse nicht dem tatsächlichen Wert nahe kommt, wurde in Abweichung zur Schätzmethode des Wr. Verfahrens unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 13 Abs. 2 BewG der gemeine Wert nach dem Gesamtvermögen und den Ertragsaussichten laut Gutachten, bei dem zwar nach der Cash Flow Methode aber auch aus den Werten der Vergangenheit ein Plan für die Zukunft erstellt wurde, ermittelt zumal vom Bf. keine Erläuterung der Wertediskrepanz erfolgte. Eine begründete Abweichung vom erlassmäßig geregelten Wiener Verfahren ist daher gegeben.

Wenn aus der Cash Flow Methode die Planwerte für die Zukunft weggelassen werde, ergibt sich noch immer ein Wert in Höhe von ca. 76% des Ertragswertes nach der Cash Flow Methode (siehe Beilage).

Die vom Bf unter Beilage 1 mit der Bilanz und dem Schätzungsgutachten vorgelegten Berechnungen nach dem Wiener Verfahren (mit den Ertragswerten aus 2001/2002/2003) wären grundsätzlich akzeptabel".

Beilage zur Stellungnahme des Finanzamtes:

[...]

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2015 stellte das Finanzamt klar, dass es sich bei den "unter Beilage 1 mit der Bilanz und dem Schätzungsgutachten vorgelegten Berechnungen nach dem Wiener Verfahren" um die folgenden Bewertungen der Firmenbeteiligungen lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis handelt:

Beteiligung	Erklärter gemeiner Wert in €
FN 1a H. Vermittlung-, Verwaltungs- und Verwertungs GmbH	19.576,00
FN 2b I.-BeteiligungsgesmbH	20.203,00

FN 3c J. BeteiligungsgesmbH	639.128,00
FN 4d "K." Handels AG	338.762,00
FN 5e Hotel L. BetriebsgesmbH	0,00
FN 6f M. Güter Vermietungs GesmbH	0,00
FN 7g M. Import Export GesmbH & CoKG	0,00
Gesamt	1.017.669

Zur Bewertung der H. Vermittlung-, Verwaltungs- und Verwertungs GmbH erklärte das Finanzamt, dass der lt. Berechnungsgrundlage im Arbeitsbogen angesetzte Kaufpreis von einem Kaufpreis zum Nominale und somit von keinem im normalen wirtschaftlichen Verkehr üblichen Kaufpreis stamme. Dem entsprechend gehe das Finanzamt nunmehr hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles vom erklärten Wert von € 19.576,00 aus.

Zur den in der Erbschaftssteuerverklärung geltend gemachten "Darlehen" in anteiliger Höhe von € 350.085,29 erklärte das Finanzamt im Wesentlichen, dass im Zuge der Prüfung ein mündlicher Vorhalt wegen des Nachweises dieser Schulden erfolgt sei. Im Prüfbericht seien diese bei der Bemessungsgrundlage nicht mehr berücksichtigt worden, da kein Nachweis erfolgt sei. Die Bemessungsgrundlage ohne Berücksichtigung der "Darlehen" sei im Rahmen der Prüfungsfeststellungen dem Bf. bzw. dem Vertreter vorgehalten worden. Es seien mehrfach Fristverlängerungen zur Einbringung einer Stellungnahme beantragt worden. Eine Stellungnahme sei nicht erfolgt.

In der Folge wurde gegenüber dem Bf. wie gegenüber dem Finanzamt im Wesentlichen der oben dargestellte Verfahrensablauf zusammengefasst sowie weiters Folgendes vorgehalten:

".....

Dazu [zu den Erbschaftssteuerverklärung gelten gemachten "Darlehen"] ist zu sagen, dass § 20 ErbStG eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind, enthält und den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass gebietet.

Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden. Verbindlichkeiten, die "in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind" (§ 531 ABGB), gehören nicht dazu.

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht.

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG begründet nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld aus dem ererbten Vermögen abzudecken, eine Abzugspost. Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Schulden und Lasten ist, dass sie mit grundsätzlich der Steuer unterliegenden Teilen des Erwerbes in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Vermögen und Schulden stehen zueinander in wirtschaftlicher Beziehung, wenn die Entstehung der Schulden ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Vermögensgegenstand selbst betreffen. Die wirtschaftliche Beziehung muss am Stichtag bestanden haben, also schon in der Person des Erblassers verwirklicht gewesen sein. Sie darf also nicht erst durch den Erbfall oder die Schenkung entstanden sein. Für die Abzugsfähigkeit einer Erblasserschuld genügt es somit nicht, dass überhaupt Schulden und Lasten vorhanden sind; der rechtliche Bestand einer Schuld oder Last allein reicht für ihre Abzugsfähigkeit nicht aus (vgl. VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Auf Grund des § 896 erster Satz ABGB ist ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand, welcher die ganze Schuld aus dem Seinigen abgetragen hat, berechtigt, auch ohne geschehene Rechtsabtretung, von den übrigen den Ersatz, und zwar, wenn kein anderes besonderes Verhältnis unter ihnen besteht, zu gleichen Teilen zu fordern.

Anders als beim Bürgen, der im Falle seiner Inanspruchnahme zur Gänze (auch auf) eine fremde Schuld zahlt und auf den daher gemäß § 1358 ABGB die Gläubigerrechte im Gesamtumfang der Zahlung übergehen, ist beim Solidarschuldner stets auch ein Teil der Zahlung (je nach den internen Vereinbarungen zwischen den Solidarschuldnern, im Zweifel nach Köpfen) als Zahlung eigener Schuld und erst der darüber hinausgehende Teil der Zahlung als Zahlung einer fremden Schuld anzusehen (vgl. 20. 3. 2002, OGH 3 Ob 254/00 z).

Hypotheken, die zur Sicherung von Schulden Dritter dienen, wären jedoch grundsätzlich nicht abzugsfähig.

Die Abzugsfähigkeit der Schulden ("Darlehen") ist vom Bf. nachzuweisen.

Auf Grund der bestehenden Aktenlage beträgt der steuerpflichtige Erwerb des Bf. nach derzeitiger, unpräjudizieller Ansicht des Berichterstatters € 550.297,00 und die sich daraus ergebende Erbschaftssteuer beträgt gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG € 55.029,70 und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG € 4.178,46, somit insgesamt € 59.208,16

Der steuerpflichtige Erwerb errechnet sich wie folgt:

Wert der Grundstücke	€	208.923,80
sonstige Forderungen	€	3.213,06
Hausrat einschließlich Wäsche	€	1.000,00
Betriebsvermögen - Anteil an Kapitalgesellschaft	€	508.834,50
Kosten der Bestattung	€	-19.965,00

<i>Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	€	-4.580,50
<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG</i>	€	-2.200,00
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.1 lit.a ErbStG</i>	€	-1.000,00
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.17 ErbStG</i>	€	-10.101,50
<i>Freibetrag gemäß § 15a ErbStG</i>	€	-133.827,25
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	€	550.297,11

...."

Dazu erklärte das Finanzamt, dass den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes in diesem Vorhalt seitens des Finanzamtes nicht hinzuzufügen sei.

Der Bf. erklärte, dass er mit den unpräjudiziertem Ergebnis des Berichterstatters einverstanden wäre und einer derartigen Entscheidung zustimmen würde.

In der Folge zog der Bf seinen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In der Verlassenschaftssache nach der am xxxx 2004 verstorbenen E. D., geb.

1930, wurde der Nachlass auf Grund des Testamentes vom 9. April 2001 den erbserklärten Erben, nämlich der erbl. Tochter F. G. und dem Bf. als erbl. Sohn, mit Einantwortungsurkunde vom 9. Dezember 2004 je zur Hälfte eingewantwortet.

Zum Nachlass mit einem Reinnachlass lt. eidsstätigem Vermögensbekenntnis vom 3. Jänner 2007 von € 703.842,14 gehörten ua. die oben dargestellten Firmenbeteiligungen. Die nach dem Wiener Verfahren dafür bestimmten Werte sind unbestritten. In den Passiven scheinen Forderungen von Banken in Höhe von insgesamt € 700.168,64 auf.

Die Erben brachten im September 2004 mit denen ihnen bereits zuvor gehörigen Anteilen je 26%, somit insgesamt 52% an der "K." Handels AG und je 30%, somit insgesamt 60 % an der J. Beteiligungsgesellschaft m.b.H. gegen Gewährung neuer Anteile an der M. Güter-Vermietungs Ges.m.b.H ein.

In einem *"Bericht über die Prüfung des Wertes der Anteile zum 31. Dezember 2003 an der "K." Handels AG und an der J. Beteiligungsgesellschaft mbH anlässlich der Einbringung dieser Anteile als Sacheinlage bei gleichzeitiger Erhöhung des Stammkapitals in die M. Wirtschaftsgüter-Vermietungs Ges.mbH"* ist ausgeführt, dass der Unternehmenswert der "K." Handels AG nach der Ertragswertmethode und als Kontrollrechnung nach der DCF-Methode durch Diskontierung der künftigen Überschüsse auf den Bewertungsstichtag zum 31.Dezember 2003 mit zumindest € 7.000.000,00 ermittelt worden ist. Der Unternehmenswert der J. Beteiligungsgesellschaft mbH ist nach der DCF-Methode durch

Diskontierung der künftigen Überschüsse auf den Bewertungsstichtag zum 31. Dezember 2003 mit zumindest € 22.000.000,00 ermittelt worden.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftssteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftssteuer entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt. Dies bedeutet gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§12 Abs.1 ErbStG 1955) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat, weiterhin anzuwenden ist. Somit ist das Erbschaftssteuergesetz auf vorliegenden Fall noch anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 13 Abs. 2 BewG 1955 ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keine Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG 1955) 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 1955 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 § 20 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind nach Abs. 5 leg.cit. nicht abzuziehen.

Strittig ist vor allem die Bewertung der Geschäftsanteile an der J. BeteiligungsgesmbH und der "K." Handels AG nach § 13 Abs. 2 BewG.

Entsprechend den Ausführungen des Finanzamtes liegt betreffen diese Geschäftsanteile nur ein Veräußerungsvorgang, nämlich eine Kapitalerhöhung bei der M. Güter-Vermietungs Ges.m.b.H. vor. Auch kann nicht behauptet werden, dass der Kapitalerhöhung eine Preisbildung zu Grunde läge, die das Ergebnis des Wettbewerbs mehrerer Interessenten darstellen würde.

Eine Ableitung des gemeinen Wertes der Anteile aus der Kapitalerhöhung ist daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht möglich (vgl. VwGH 25.3.2004, 2001/16/0038).

Der Wert der erbl. Geschäftsanteile ist daher nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 BewG zu schätzen, wobei die oa. nach dem Wiener Verfahren 1996 geschätzten Werte als solche unstrittig sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH 18.7.2001, 99/13/0217) stellt das "Wiener Verfahren" einerseits ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist.

Andererseits ist die Behörde nicht verpflichtet ist, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsrechten irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131).

Die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes soll dabei ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zum Ziel haben (vgl. ua. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011).

Es ist dem Finanzamt daher zuzustimmen, wenn es meint, dass auch andere, den Vorgaben des § 13 Abs. 2 BewG entsprechende Berechnungsmethoden zur Bewertung der erbl. Aktien und Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Betracht kommen können.

Zwar sieht das "Wiener Verfahren" in der Klarstellung zum Wiener Verfahren 1996 (AÖF 2002/89, Erlass d. BM. f. Finanzen vom 5. Februar 2002, Z. 08 1037/1-IV/8/01) die Anwendung eines anderen Bewertungsverfahrens, wenn das Ergebnis einer anderen Art der Schätzung iSd § 13 Abs. 2 BewG den tatsächlichen Verhältnissen näher kommt, lediglich auf Antrag des Steuerpflichtigen vor.

Die erlassmäßige Regelung der Bewertung nach § 13 Abs. 2 BewG begründet jedoch weder ein objektives Recht noch einen subjektiven Anspruch des Bf. auf Anwendung des Wiener Verfahrens.

Mangels gehöriger Kundmachung und auch mangels eines normativen Gehaltes der "Wiener Verfahrens" ist es jedenfalls dem Bundesfinanzgericht bei entsprechen sachlicher Begründung unbenommen, eine andere geeignete Schätzungsmethode zur Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG anzuwenden.

Voraussetzung wäre jedoch, dass dem anderen gewählten Bewertungsverfahren eine zumindest ebenso geeignete Methode zur Schätzung des gemeinen Wertes nach Maßgabe des zweiten Satzes des § 13 Abs. 2 BewG zu Grunde liegt wie dem in ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als geeignet anerkannten Wiener Verfahren und dass die Anwendung dieses Verfahrens der Erreichung des Zieles eines möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnisses des zu ermittelnden gemeinen Wertes dienlich ist.

Das Finanzamt hat mit seinem Vorbringen nicht dargelegt, welche in der Vermögens- und Ertragsstruktur des zu bewertenden Unternehmens gelegenen Umstände die vom Finanzamt ersonnenen Bewertungsschritte in Detail rechtfertigen bzw. warum diese überhaupt für eine Bewertung nach § 13 Abs. 2 BewG geeignet wären und somit die Bewertung des Finanzamtes gegenüber dem allgemein anerkannten Wiener Verfahren zu bevorzugen wäre.

Es hat auch keine Unterlagen [aus der vorgenommenen Außenprüfung] vorgelegt, aus denen das Bundesfinanzgericht solches erkennen hätte können.

Allein in der Tatsache, dass eine andersartige Schätzung vorliegt, die zu einem anderen Wert führt als das Wiener Verfahren und von anderen Behörden für andere Zwecke als zur Feststellung des Wertes nach § 13 Abs. 2 BewG anerkannt wird, kann kein Grund erkannt werden, einem anderen Verfahren den Vorzug gegenüber dem in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die hier gegebenen Zwecke als geeignet anerkannten Wiener Verfahren zu geben und letzteres als weniger geeignet zu verwerfen.

Es liegt in der Natur von Unternehmensbewertungen, insbesondere bei unterschiedlichen Bewertungszwecken, dass unterschiedliche Methoden zu unterschiedlichen Werten führen.

Wäre hier die Bewertung der Geschäftsanteile abweichend vom Wiener Verfahren entsprechend den Vorstellungen des Finanzamtes vorzunehmen, ohne dass dies mit Besonderheiten in der Vermögens- und Ertragsstruktur der zu bewertenden Unternehmen begründet werden kann, so würde dies bedeuten, dass der vom Finanzamt ersonnenen Bewertung einschließlich der Ertragsbewertung, so wie in den Gutachten vorgenommen, grundsätzlich der Vorzug gegenüber dem Wiener Verfahren zu geben wäre, wofür im Hinblick darauf, dass es sich entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beim Wiener Verfahren um ein anerkanntes Verfahren handelt, solches aber für die vom Finanzamt ersonnene Bewertung nicht erkennbar ist, kein Raum ist, wozu im Übrigen auf die oa. Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes verwiesen wird.

Die Freibeträge nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG und § 15a ErbStG waren gegenüber dem angefochtenen Bescheid in Folge der abweichenden Bewertung des Firmenvermögens zu berichtigen.

Abweichend von der Erbschaftssteuerverklärung konnten die Bankverbindlichkeiten mangels Nachweis, dass diese in wirtschaftlicher Beziehung zum ererbten Vermögen stehen, nicht abgezogen werden (vgl. VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Die Erbschaftsteuer war daher so, wie dem Bf. und dem Finanzamt vom Bundesfinanzgericht vorgehalten, festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH 18.7.2001, 99/13/0217), dass das "Wiener Verfahren" eine geeignete Grundlage für jene Schätzung darstellt, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist.

Die Höhe der nach dem Wiener Verfahren 1996 zur Bemessung der Erbschaftsteuer herangezogenen Werte sind unbestritten.

Zur Nichtanerkennung der Bankverbindlichkeiten wird auf VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127 verwiesen.

Wien, am 30. August 2016