



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 28. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 28. Februar 2007, StNr., betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit Euro 6.192,21.

Die Bemessungsgrundlage beträgt ATS 1,420.111,02 (Euro 103.203,49).

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach Erblasser, hat aufgrund des Testamentes vom 2.5.1993 die Witwe als Alleinerbin eine bedingte Erbserklärung abgegeben.

Nach der Einantwortung vom 23.6.2003 ist die Witwe am 30.6.2003 verstorben.

Mit Bescheid vom 3.10.2003, StNr., stetzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Erbschaftssteuer gegenüber der Verlassenschaft nach Erblasserin gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) mit Euro 16.424,64 fest.

Der Berufung vom 27.10.2003 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5.11.2003 vorläufig stattgegeben und die Erbschaftssteuer mit Euro 9.182,29 festgesetzt.

Am 28.2.2007 (zugestellt am 19.3.2007) erging der Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über die durchgeführte Außenprüfung und darauf aufbauend der endgültige Erbschaftsteuerbescheid vom

28.2.2007, StNr., an die Erben nach Erblasserin. Die Erbschaftssteuer wurde festgesetzt mit Euro 26.562,00.

Strittig war ausschließlich die Bewertung des Anteiles des Erblassers an der OEG. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat der Bemessung der Erbschaftssteuer den Ablösebetrag zugrunde gelegt, um den der Partner den OEG-Anteil des Erblassers erworben hat, nachdem ihm die Notariatsstelle des Erblassers übertragen worden war.

In der Berufung vom 19.4.2007 war ausschließlich die Bewertung des Mitunternehmeranteiles strittig. Mit Berufungsvorentscheidung vom 8.5.2007, StNr., wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Am 8.6.2007 wurde der Vorlageantrag eingebracht.

Strittig ist, ob der Mitunternehmeranteil mit den Teilwerten zu bewerten ist, oder ob der in der Folge erzielte Veräußerungspreis heranzuziehen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 19 Abs. 1 ErbStG 1955](#) richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (25.5.2000, 2000/16/0066, 11.7.2000, 99/16/0440 17.3.1986, 84/15/0113, 21.10.1982, 81/15/0002) ist für die Bewertung eines Anteiles an einer Personengesellschaft nicht der Einheitswert maßgebend. Vielmehr ist - wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 25.5.2000, [2000/16/0066](#) bis 0071, ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Gemäß § 57 Abs. 1 BewG gehören zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dienen, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören. Das Betriebsvermögen umfasst demnach nicht nur körperliche Sachen und Rechte, sondern auch sonstige unkörperliche (immaterielle) Güter. Für die Frage, inwieweit immaterielle Güter als bewertbare Wirtschaftsgüter zu erfassen sind, ist in erster Linie entscheidend, ob für den Erwerb dieses Gutes ein Entgelt geleistet oder sonstige Aufwendungen dafür gemacht wurden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt ein Firmenwert weiters dann zum Ansatz, wenn sich bei Unternehmungen bestimmter

Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung über den Firmenwert gebildet hat, sofern sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat (VwGH 23.9.1982, [81/15/0091](#), 28.1.1998, 95/13/0285, 25.1.2000, 94/14/0038).

Im Erkenntnis vom 11.7.2000, 99/16/0440 führte der VwGH wörtlich aus:

„Zur Bewertung eines Personengesellschaftsanteiles wies der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst im Erkenntnis vom 17. Februar 2000, Zl. 97/16/0369, auf seine einschlägige Vorjudikatur hin, wonach eine kombinierte Sachwert- und Ertragswertschätzung zu billigen ist (Hinweis auf das Erkenntnis vom 25. September 1997, Zl. 96/16/0134) und eine globale Bewertung des Unternehmens im Gesetz ebensowenig gedeckt ist wie eine Bewertung nach Ertragswerten (Erkenntnis vom 30. Juni 1976, Zl. 161/76). Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass eine Vermutung dafür besteht, dass sich der Teilwert jedes Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt (Erkenntnis vom 29. April 1992, Zl. 90/13/0199). Im hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2000, Zlen. 2000/16/0066-0071 schließlich wurde (unter Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 22. Jänner 1987, Zl. 86/16/0018 und 19. August 1997, Zl. 96/16/0171) betreffend den Wert eines Kommanditanteils festgehalten, dass sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten ergibt. Vgl. im Übrigen dazu auch noch die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 33 zu § 19 ErbStG referierte Rechtsprechung.“

Bei einem der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerb eines solchen Anteiles an einer Personengesellschaft ist aber der Wert der einzelnen dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (VwGH 19.8.1997, [96/16/0171](#)).

Wirtschaftsgüter, die wie hier einem Betrieb dienen, sind gemäß § 12 BewG i.d.R. mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Der Teilwert ist dabei in seinem Wesen ein Wert, der durch zwei regelmäßig nur im Schätzungsweg feststellbare Größen bestimmt wird, nämlich durch den geschätzten Gesamtkaufpreis bei Erwerb des Betriebes durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile dieses Wertes (VwGH 24.2.1992, [90/15/0095](#)). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt,

wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ist bei der Schätzung im Sinne des vorstehend angeführten Absatzes von den in der Darstellung der Teilbetriebsveräußerung zum 1.11.2000 angeführten Werten und die Aufteilung des Ablösebetrages auf die einzelnen Wirtschaftsgüter ausgegangen. Dabei hat sie aber auch den ausgewiesenen Firmenwert in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Zu den bei der Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer beachtlichen Wirtschaftsgütern zählt der Firmenwert nur dann, wenn er gegen Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist oder wenn sich über den Firmenwert bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat (VwGH 9.9.1993, [92/16/0190](#)). So ist der Firmenwert einer Apotheke grundsätzlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen (VwGH 19.5.1988, [87/16/0100](#); 25.9.1997, [96/16/0134](#)).

Von einer festen allgemeinen Verkehrsauffassung kann nur gesprochen werden, wenn sowohl allgemein anerkannt ist, dass Betriebe bestimmter Art einen Betriebsbestehenswert haben, als auch dass ein solcher Wert nach den allgemeinen Regeln errechnet werden kann. Nur bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann im Einzelfall ein Firmenwert bei der Festsetzung der Erbschaftssteuer angesetzt werden, also vom Grundsatz des § 12 BewG abweichend ein Gesamtwert eines Unternehmens (Mitunternehmensanteiles) in Betracht kommen.

Die Bw haben sich zurecht auch auf das von ihnen vorgelegte Gutachten des Prof. Dr. Walter Schwarzingher vom 14.10.2003 berufen, dessen zusammenfassende Feststellung, dass aufgrund des Fehlens einer festen bundesweit einheitlichen allgemeinen Verkehrsauffassung für den Ansatz eines Firmenwertes bei Notariatskanzleien und aufgrund des Fehlens eines bestimmten allgemein anerkannten Verfahrens der Betriebswirtschaftslehre zur Ermittlung eines Firmenwertes der Teilwertgrundsatz des Bewertungsgesetzes dazu führe, dass bei der Bewertung von Notariatskanzleien im Rahmen der Erbschaftssteuer kein Firmenwert anzusetzen ist.

An Stelle des Ablösebetrages für den OEG-Anteil war daher die Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter anzusetzen.

Salzburg, am 01. Februar 2011