



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 24. Jänner 2008 durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ilse Rauhofer (§ 270 Abs. 1 Z. 4 BAO), Dkfm. Dr. Peter Bernert und Mag. Marion Ibetsberger über die Berufung der W , Z5.1, Z2, vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Rudolf von Altplatz 1, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Mai 2002, ErfNr. Z3, StNr. Z4 betreffend Erbschaftssteuer nach der am 24. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der endgültige Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und die Steuer herabgesetzt wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit Euro 97.170,19 (11% von einer Bemessungsgrundlage von Euro 883.365,19) und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit Euro 1.707,30 (2% von einer Bemessungsgrundlage von Euro 85.365,87) und abzüglich der Absetzbeträge gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG und § 17 ErbStG ergibt eine Erbschaftssteuer von insgesamt **Euro 88.671,47**

Die mit vorläufigem Bescheid festgesetzte Erbschaftssteuer wird angerechnet (Euro 116.480,09).

Die Abgabeberechnung ist den Ausführungen in der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall

- 1.) die Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren für Zwecke der Erbschaftssteuer, Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer (und Grunderwerbsteuer),
- 2.) die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer (und Grunderwerbsteuer) für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen, da nach Ansicht der Bw. Erwerb von Todes wegen und Erbteilungsübereinkommen nicht zwei (2) Rechtsvorgänge, sondern gemeinsam einen (1) Rechtsvorgang darstellten und
- 3.) das Vorliegen der Bereicherungsabsicht, da sich rechnerisch für das zwischen den Erben abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen eine „gemischte Schenkung“ ergibt (UFS vom 28.1.2008, RV/3810-W/02, RV/3811/02, RV/3936-W/02).

Verfahrensablauf

In der Verlassenschaft nach dem am 17. Mai 1997 verstorbenen E waren aufgrund des Gesetzes die Witwe, die Bw., und die beiden Söhne Sohn1 und Sohn2 zu je ein Drittel zu Erben berufen und gaben vor dem Notar als Gerichtskommissär zu je ein Drittel die unbedingte Erbserklärung ab. Der Nachlass bestand aus Liegenschaftsanteilen und den Hälfteanteilen an der AGmbH und an der BGmbH. Darüber hinaus fielen einige Versicherungserlöse und ein Bausparvertrag an.

Die drei Erben schlossen am 12. Mai 2000 ein Erbteilungsübereinkommen ab. Die Witwe übernahm das gesamte aktive sowie passive bewegliche bzw. unbewegliche Verlassenschaftsvermögen des Erblassers, womit sich die beiden Söhne für einverstanden erklärten. Zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche der beiden erblasserischen Söhne verpflichtete sich die Witwe an diese bis längstens 30.6.2007 je einen Bargeldbetrag von S 4.000.000,00 zu bezahlen.

Die Erben beantragten die Ermäßigung des § 17 ErbStG bei mehrfachem Übergang desselben Vermögens innerhalb von 5 Jahren, da der Erblasser selbst das Nachlassvermögen von seinem am 29. April 1996 verstorbenen Vater C geerbt hatte.

Am 17. Jänner 2001 erließ das Finanzamt den Erbschaftssteuerbescheid vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO und setzte die Erbschaftssteuer mit S 1.602.801,00 fest. Das Finanzamt errechnete die Erbschaftssteuer pro Erbe zu je 1/3 des Anfalles. Da die Witwe Bezugsberechtigte der Versicherungserlöse war, rechnete es diese dem 1/3 Anfall hinzu:

Gemäß § 8 Abs. 1 (Steuerklasse I) vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 15,191.800,00 x 12% = S 1,823.016,00 zuzüglich § 8 Abs. 4 ErbStG vom erbschaftssteuerlich maßgeblichen Wert aller Grundstücke in Höhe von S 1,174.660,00 x 2% = S 23.493,00 abzüglich Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (14%) - S 1.500 und abzüglich der Ermäßigung gemäß § 17 ErbStG - S 242.208,00.

Das Finanzamt nahm am 11. Jänner 2002 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO vor und errechnete den gemeinen Wert der AGmbH mit S 31,847.081,00 und den gemeinen Wert der BGmbH mit S 776.698,00.

Aufgrund dieser Ergebnisse erließ das Finanzamt am 17. Mai 2002 den endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO. Es kam zu einer verminderten Erbschaftssteuer von S 1,223.733,00 (€ 88.932):

Gemäß § 8 Abs. 1 (Steuerklasse I) vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 12,155.370,00 x 11% = S 1,337.090,70 zuzüglich § 8 Abs. 4 ErbStG vom erbschaftssteuerlich maßgeblichen Wert aller Grundstücke in Höhe von S 1,174.660,00 x 2% = S 23.493,00, abzüglich der Begünstigung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (14%) - S 1.500, abzüglich Ermäßigung gemäß § 17 ErbStG = S 135.350,50.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass bei der Ermittlung der gemeinen Werte der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren nicht berücksichtigt wurde, dass die Verkehrsfähigkeit dieser Gesellschaft nicht gegeben ist, weil es sich um eine Familiengesellschaft handelt, in welche auch nur Familienmitglieder eintreten können (Punkt Achtens des Gesellschaftsvertrages). Weiters sei im Gesellschaftsvertrag geregelt, dass die Abtretung von Gesellschaftsanteilen stets zum Buchwert zu erfolgen hat. Daraus folgert, dass der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile nicht nach dem Wiener Verfahren ermittelt werden könne, sondern nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln sei. Ausgehend vom gesamten Stammkapital von S 24,231.724,00 entspräche der Hälfteanteil S 12,115.862,00 und davon 1/3 S 4,121.924,00. Im Zusammenhang mit der strengen Nachfolgeregelung werde daher deutlich, warum im Erbteilungsübereinkommen ein Abfindungswert von je S 4,000.000,00 festgehalten sei.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, gab aber am 14. Juni 2002 eine Stellungnahme zur Berufung ab. Dem Argument, es handle sich um eine Familiengesellschaft und das Wiener Verfahren sei nicht anwendbar, müsse widersprochen werden. Das Wiener Verfahren würde ad absurdum geführt werden, wäre es auf reine Publikumsgesellschaften anwendbar. Punkt Achtens des Gesellschaftsvertrages verhindere nicht prinzipiell die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an gesellschaftsfremde Personen. Denn unter den

normierten Voraussetzungen (Zustimmung der Generalversammlung, Nichtausübung des Aufgriffsrechtes der bisherigen übrigen Gesellschafter) wäre dies möglich.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Entscheidungsbefugnis über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Am 31. Jänner 2003 wurde vom damaligen Parteienvertreter der Bw. aufgrund der geänderten Rechtslage im § 323 Abs. 12 BAO für alle gestellten Vorlageanträge und noch unerledigten Berufungen der Antrag auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde der Bw. und dem Finanzamt mit Vorhalten vom 30. August 2007 mitgeteilt, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat vorlagen und wie sich aufgrund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage darstellte. Den Parteien wurde zur Stellungnahme eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung eingeräumt. Aufgrund der Komplexität der gesamten Erbschaftssteuer-Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuerangelegenheit wurde zusätzlich noch ein Termin gemäß § 279 Abs. 3 BAO zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie eine Parteienvernehmung von W, Sohn1 und Sohn2 in Aussicht gestellt. Zusätzlich zur Ausfertigung des Vorhaltes wurde dem Finanzamt eine Aufstellung der Berechnung des gemeinen Wertes, der Erbschaftssteuern, Börsenumsatzsteuer und der Schenkungssteuern überreicht, da der vorläufige und der endgültige Bescheid die Erbschaftssteuer auf unterschiedlichen Berechnungsmodalitäten festsetzten. Die Fragestellungen wurden in Fußnoten festgehalten.

Am 3. Oktober 2007 wurde mit dem Finanzamt eine Berechnungsbesprechung abgehalten und eine Niederschrift darüber aufgenommen.

Das Finanzamt gab am 25. Oktober 2007 unter Berücksichtigung des Zahlenmaterials, das Gegenstand der Berechnungsbesprechung war, eine Stellungnahme ab. In Teil A ist die Neuberechnung der Erbschaftssteuer enthalten, in Teil B und C die Neuberechnung der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das Erbteilungsübereinkommen.

Die Bw. ersuchte um Fristverlängerung bis 30. November 2007. Am 29. November 2007 wurde zwar keine Stellungnahme zu den Vorhalten abgegeben, aber um Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Mit dem jetzigen Parteienvertreter wurde der Termin 8. Jänner 2008 für das Erörterungsgespräch vereinbart. Zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch wurden der Bw. mit den Ladungen vom 4. Dezember 2007 1 Ausdruck: Aufstellung der Berechnung des gemeinen Wertes, der Erbschaftssteuern, Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuer, 1 Kopie

der Niederschrift über die mit dem Finanzamt dazu geführte Berechnungsbesprechung, 1 Kopie der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Oktober 2007 zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die von der Bw. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat und zur Berechnung, mitgereicht. Anlässlich des Erörterungsgespräches waren die Bw., Sohn2, deren Vertreter die Herren Geyer und Herbst, sowie der Vertreter des Finanzamtes, Herr ADir. Josef Bartl anwesend, erläutert wurde die Neuberechnung der Erbschaftssteuer, Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer. Im Lauf des Erörterungsgespräches fokussierte sich der Schwerpunkt auf die Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das Erbteilungsübereinkommen. Bezüglich der Erbschaftssteuer (aber auch der anderen Steuern) bestritt die Bw. weiterhin den Ansatz des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren. Sie übergab eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhring. Der Termin für die mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde mit den Parteien einvernehmlich für 24. Jänner 2008 festgelegt.

Beweis wurde im zweitinstanzlichen Verfahren erhoben

- durch Einsicht in den Verlassenschaftsakt nach E, Z6 des Bezirksgerichtes Z7,
- in den Vorakt Erbschaftssteuer Verlassenschaft nach C, gest. 29. April 1996, ErfNr. Z8
- in das Internet (Internetrecherche), Zugriffsdatum vom 24. April 2007, <http://www.AB.at/>,
- in das Firmenbuch AGmbH (Z17) und BGmbH (Z18),
- in die Gesellschaftsverträge der AGmbH und der BGmbH,
- in den Akt der Betriebsprüfung, ABNr. Z9, in den Körperschaftsteuerakt der AGmbH StNr. Z10) des Finanzamtes Z12 und in den Körperschaftsteuerakt BGmbH StNr. Z11 des Finanzamtes Z12,
- durch Vorhalteverfahren mit der Bw. und dem Finanzamt,
- Berechnungsbesprechung mit dem Finanzamt am 3. Oktober 2007 und Erörterungsgespräch vom 8. Jänner 2008, sowie
- durch Einsicht in die Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhring

Festgestellt wurde folgender Sachverhalt

- Vorakt Erbschaftssteuer Verlassenschaft nach C, gest. 29. April 1996, ErfNr. Z8 (Vater des Erblassers)

Im Hinblick auf die Ermäßigung des § 17 ErbStG bei mehrfachen Übergang des Vermögens innerhalb von 5 Jahren wurde Einsicht in die Vorverlassenschaft genommen.

In der Verlassenschaft nach dem am 29. April 1996 verstorbenen C war der Erblasser (des gegenständlichen Verfahrens) als Sohn aufgrund des Gesetzes zum Alleinerben berufen, da sich die Witwe des Verstorbenen, D ihres Erbrechtes entschlagen und die Tochter Ee mit notariellem Erbverzichtsvertrag vom 25.11.1986 auf ihr gesetzliches Erb- und Pflichtteilsrecht verzichtet hatte.

Für Zwecke der Erbschaftssteuer wurden zum 1.1.1996 die gemeinen Werte der AGmbH mit S 49,917.351,44 (1/4 S 12,479.337,86) und der BGmbH mit S 925.000,00 (1/4 S 231.250,00) errechnet und der Erbschaftsbesteuerung unterzogen. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde zurückgezogen und der Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Juni 1997 erwuchs in Rechtskraft.

- Verlassenschaftsakt nach E, Z6 des Bezirksgerichtes Z7

In der Verlassenschaft nach dem am 17. Mai 1997 verstorbenen E wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z7 vom 25. Juli 1997 die Witwe, die Bw., zum Verlassenschaftskurator bestellt. Festgestellt wurde, dass aus der Ehe mit dem Erblasser drei Kinder (Sohn1, Sohn2 und Sohn3) entstammen. Der erbl. Sohn Sohn3 ist am 17. Mai 1997 verstorben. Eine letztwillige Verfügung liegt nicht vor, weswegen die gesetzliche Erbfolge eintritt. Das Pflschaftsgericht erklärte Sohn2 mit Beschluss vom 25. August 1998 für volljährig. Die Bw. gab mit Niederschrift vom 16. Oktober 1998 die bedingte Erbserklärung zu einem Drittel des Nachlasses ab. Nachdem die beiden Söhne zugestimmt hatten, wurde ihr mit Beschluss vom 4. November 1988 die Besorgung und Verwaltung und Benützung der (gesamten) Verlassenschaft überlassen. Als die Todfallsbilanz fertiggestellt war, wurde die Verlassenschaftsabhandlung am 12. Mai 2000 durchgeführt; mit Niederschrift vom 12. Mai 2000 wandelte die Bw. ihre bedingte in eine unbedingte Erbserklärung und gaben die beiden Söhne zu je 1/3 des Nachlasses die Erbserklärung ab, legten ein Vermögensbekenntnis und schlossen obgenanntes Erbteilungsübereinkommen.

Nachträglich kam hervor, dass der Erblasser einen Bausparvertrag ABV abgeschlossen hatte. Die Nachtragsabhandlung wurde mit Beschluss vom 26. Februar 2002 beendet und das halbe Bausparguthaben S 38.406,31 der Bw. zugewiesen.

- Internetrecherche, Zugriffsdatum vom 24. April 2007, <http://www.AB.at/>

Die Homepage nimmt im Großen und Ganzen keine Differenzierung zwischen der AGmbH und der BGmbH vor. Das Unternehmen beschreibt und bezeichnet sich selbst als Familienbetrieb. Sein Stammsitz in Z5 besteht seit 1856. Im Stammwerk Z5.1 sind 135 Mitarbeiter und 25 Mitarbeiter im Schwesterbetrieb in Tschechien (AEI) beschäftigt.

Der „Fahrzeug- und Anhängerbau“ steht im Mittelpunkt und macht auch das Gros der betrieblichen Tätigkeit aus. Der „Stahlbau“ entwickelte sich erst in den letzten Jahren als Zweig aus den Erfahrungen mit Fahrzeuge- und Anhängeraufbauten.

Die Unternehmensbereiche sind „Stahlbordwand, Fahrzeugbau, Stahlbau, Tank- und Behälterbau, Baumaschinentechnik/Maschinenbau – AEI und Handel/Generalvertretungen“. Im Fahrzeugbau produziert das Unternehmen landwirtschaftliche Zwei-Achs, Zwei- und Dreiseitenkippern, Anhänger und Kipper für den gewerblichen Einsatz, Sonderfahrzeugbau im

Bereich Anhänger und Kipper, Pritschen und Kippaufbauten für Landwirtschaft, Bau- und Kommunalbereich, Sonderaufbauten und Tankaufbauten in Edelstahl, Reparaturen von Anhängern, Kippen und Aufbauten, Lesewagen bis 7500 L Fassungsvermögen für den Transport und die Entladung von Weintrauben mittels Exzentrerschneckenpumpe. Die Fahrzeuge sind sowohl für den Einsatz mit Traubenvollerntern als auch für die Handlese einsetzbar. Maiswagen bis 4000 L Tankinhalt aus Edelstahl V2A mit geschlossenem Transportbehälter und angebauten Reblern, usw. Die AGmbH beschäftigt sich seit 1975 mit der Produktion von Stahlbordwandprofilen, die für Aufbauten von landwirtschaftlichen und kommunalen Kippen, für leicht- bis mittelschwere LKW, LKW-Anhängern und Tieflader, sowie für PKW-Anhänger konzipiert sind. Durch die eigene Erzeugung von Kippen und Aufbauten sind die technischen Anforderungen im Fahrzeugbau bestens bekannt. Das Unternehmen hat sich auf diesem Gebiet zum führenden Hersteller entwickelt und exportiert die Produkte in über 20 Länder, zB nach Deutschland, Schweden Großbritannien, Frankreich (<http://www.firmenabc.or.at>).

Im Stahlbau hat das Unternehmen 20-jährige Erfahrung. Stahlkonstruktionen werden vorwiegend für die Bereiche Industrie und Landwirtschaft gefertigt, sowie isolierte Lagerhallen, Tennishallen und Rohrbrücken.

- Einsicht in das Firmenbuch

Laut Einsicht vom 24. April 2007 sind Gesellschafter der AGmbH je zur Hälfte F und die Bw. Gesellschafter der BGmbH sind ebenfalls je zur Hälfte F und die Bw.

- Einsicht in die Gesellschaftsverträge der AGmbH und der BGmbH

Die AGmbH wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1980 durch C (Vater des Erblassers, geb. 1925) und G (geb. 1928) zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des Unternehmens FG gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist die Erzeugung von landwirtschaftlichen und gewerblichen Fahrzeugen, Anhängern und Kippen, Dach-, Hallen- und Stahlkonstruktionen, das Profilierwerk für Stahlbordwände und der Handel mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten und Ersatzteilen.

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 24,231.724,00.

Die Gesellschaft wurde auf Dauer errichtet. Jedem Gesellschafter steht das Recht zu, die Gesellschaft am Ende eines Geschäftsjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist durch geschriebene Briefe an alle übrigen Gesellschafter zu kündigen. Die Kündigung hat die Auflösung der Gesellschaft zur Folge. Die übrigen Gesellschafter sind jedoch berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Geschäftsanteiles entspricht. Lehnt ein

Gesellschafter die Übernahme ab, so sind die übrigen übernahmswilligen Gesellschafter zur Übernahme des ganzen Anteiles im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile berechtigt.

Laut Punkt 8. sind die Geschäftsanteile übertragbar und teilbar. Die Abtretung von Teilen von Geschäftsanteilen an Personen, die der Gesellschaft nicht schon als Gesellschafter angehören, bedarf der Zustimmung der Generalversammlung. Den übrigen Gesellschaftern steht hinsichtlich des abzutretenden Teiles ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu, wobei als Abtretungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles maßgebend ist. Dies gilt nicht bei einer Abtretung an den Ehegatten, Kinder oder Enkelkinder des Abtretenden. Dieselbe Regelung besteht für die beabsichtigte Abtretung ganzer Geschäftsanteile an Nichtgesellschafter.

Die BGmbH wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 16. September 1980 durch C (Vater des Erblassers, geb. 1925), G (geb. 1928) und dem Erblasser gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist Erzeugung, Handel, Vertrieb und Montage von Stahlbauten, insbesondere von Dach- und Hallenkonstruktionen aus Stahl.

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer errichtet. Jedem Gesellschafter steht das Recht zu, zu kündigen, was die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat. Die übrigen Gesellschafter sind jedoch berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Geschäftsanteiles entspricht. Die Geschäftsanteile sind übertragbar und teilbar. Im Falle der Abtretung von Geschäftsanteilen an Nichtgesellschafter steht den übrigen Gesellschaftern ein Aufgriffsrecht zu, wobei als Abtretungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles maßgebend ist.

- Akt der Betriebsprüfung, ABNr. Z9

Das Finanzamt nahm am 11. Jänner 2002 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO vor, errechnete zum 1. April 1997 bzw. 1. Jänner 1997 die gemeinen Werte der AGmbH mit S 31,847.081,00 (1/2 S 15,923.540,50) und der BGmbH mit S 776.349,00 (1/2 S 388.349,00) und setzte aufgrund dessen die Erbschaftssteuer endgültig fest. Gegenüber dem vorläufigen Bescheid ergab sich eine Gutschrift von S 379.068,00

- Körperschaftsteuerakt AGmbH StNr. Z10 (Jahre 1993 bis 2005) des Finanzamtes Z12
Abschlussstichtag der AGmbH ist der 31. März jeden Jahres. Aus den Erläuterungen zu den Jahresabschlüssen 1993ff war folgendes zu ersehen:

1993 war gegenüber 1992 eine Umsatzsteigerung um 10% zu verzeichnen. 1994 kam es zu einer Umsatzverminderung von rund 22 Millionen durch Wegfall eines Großauftrages und durch rückläufige Umsätze im landwirtschaftlichen Bereich. Die Forderungsverluste wurden

auch noch 1995 schlagend. 1996 kam es wieder zu einem Anstieg der Betriebsleistung. 1998 wurde unter Berücksichtigung des erhöhten Personalaufwandes und des gestiegenen betrieblichen Aufwandes ein negativer Betriebserfolg ausgewiesen.

Die Auftragslage blieb allerdings konstant. Der Anstieg im Jahr 2000 war durch eine Verminderung des sonstigen Aufwandes mitverursacht. 2001 war die Finanzlage durch eine Erhöhung der Lieferverbindlichkeiten, durch Forderungsverluste gekennzeichnet.

Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit AGmbH

1993 (Jahresgewinn S 3,665.240,00)	S 6,895.200,81
1994 (Jahresgewinn S 1,203.086,36)	S 6,549.158,01
1995 (Jahresgewinn S 855.631,42)	S 1,393.002,42
1996 (Jahresgewinn S 1,551.573,25)	S 2,442.340,25
1997 (Jahresgewinn S 445.495,50)	S 1,402.090,50
1998 (Jahresverlust -S 1,826.706,18)	S – 2,351.680,00
1999 (Jahresgewinn S 2,070.587,00)	S 1,317.602,00
2000 (Jahresgewinn S 3,496.776,00)	S 4,469.895,00
2001 (Jahresgewinn S 254.699,00)	S 867.957,00
2002 (Jahresgewinn € 130.924,00/S 1,801.553,52)	€ 82.269/S 1,132.046,12
2003 (Jahresgewinn € 119.459/S 1,643.791,68)	€ 110.204,00/S 1,516.440,10
2004 (Jahresgewinn € 91.830,00/S 1,263.608,35)	€ 107.700,00/S 1,481.984,31)

Anlässlich der Nachschau berechnete das Finanzamt den gemeinen Wert der GmbH-Anteile und zog für die Schätzung der Ertragsaussichten die Ergebnisse der Jahre 1995, 1996, 1997 heran. Für 12 Jahre errechnet sich ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von +S 2,259.586,38. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1995, 1996, 1997 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von S 1,745.477,72.

- Körperschaftsteuerakt BGmbH StNr. Z11 des Finanzamtes Z12

Im Gegensatz zur AGmbH hat die BGmbH kein abweichendes Wirtschaftsjahr, sondern bilanziert jeweils zum 31.12. des Jahres. Aus diesem Grund erfolgte die Berechnung des gemeinen Wertes durch Vergleich der Jahre 1994, 1995 und 1996.

Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der BGmbH

1993 (Jahresgewinn S 262.443,95)	S 441.867,43
1994 (Jahresgewinn - S 481.277,48)	- S 482.123,00
1995 (Jahresgewinn S 254.297,30)	S 284.494,30
1996 (Jahresgewinn - S 37.503,06)	S 12.496,94

1997 (Jahresgewinn - S 410.959,00)	S 507.959,00
1998 (Jahresgewinn S 296.793,00)	S 347.763,00
1999 (Jahresgewinn S 416.579,00)	S 638.199,00
2000 (Jahresgewinn S 124.200,00)	S 191.187,00
2001 (Jahresgewinn S 352.965,00)	S 534.791,00
2002 (Jahresgewinn € 5.106,00/S 70.260,09)	€ 7.736,00/S 106.449,68
2003 (Jahresgewinn € 10.783,00/S 148.377,31)	€ 16.284,00/S 224.072,73
2004 (Jahresgewinn € 9.168,00/S 126.154,43)	€ 13.968,00/S 192.203,97

Anlässlich der Nachschau berechnete das Finanzamt den gemeinen Wert der GmbH-Anteile und zog für die Schätzung der Ertragsaussichten die Ergebnisse der Jahre 1994, 1995, 1996 heran. Für 12 Jahre errechnet sich ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von +S 249.946,75. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1994, 1995, 1996 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von minus S 61.710,59.

- Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhrling, überreicht von der Bw.

Unter Bezugnahme auf Dorazil-Taucher, ErbStG, Kommentar, 54, wird der von den verbleibenden Gesellschaftern zu zahlende (reduzierte) Abfindungsbetrag (Übernahmepreis) als Erwerbsgegenstand iS § 2 Abs. 1 Z 1 angesehen und nicht der GmbH-Anteil als solcher. Setzt man bei Berechnung der Aktiva daher die GmbH-Anteile mit dem Buchwert (= fiktive Abfindung) an, Anteil AGmbH : S 12,115.862,00 und Anteil BGmbH S 83.333, könnte diese Ausgangsbasis, nämlich S 7,036.290 und S 5,665.392 für die Bw. und ihre Söhne, die Erbschaftssteuer erheblich reduzieren.

- Erörterungsgespräch, Befragung der Witwe, der Bw., und Sohn2

Der damalige Partner, Herr F leitete im Unternehmen den technischen Bereich, der Erblasser führte den kaufmännischen Teil und den Verkauf. In dem Zeitraum zwischen dem Tod des Erblassers und dem Erbteilungsübereinkommen, war der damalige Partner krank. Da auch die „Außengeschäfte“ durch den Tod des Erblassers als eines Hauptgesellschafter nicht weitergeführt wurden, geriet das Unternehmen unter Druck. Die Klientel besteht hauptsächlich aus Landwirten. Von den Händlern wurden gebeten, so rasch wie möglich eine Klärung der Nachfolgesituation herbeizuführen. Es gab Schließungs- und Trennungsgerüchte über das Unternehmen und es drohte viele zu den 2 Konkurrenten abzuwandern. Es ist ein sehr persönliches Geschäft. Es steht zwar nicht in den Gesellschaftsverträgen, aber es ist Tradition, die Gesellschaften immer „50 zu 50“ weiterzugeben. Das heißt, der Erblasser hatte 50% Anteile an der Gesellschaft und im Sinn dieser Familientradition wurde der Anteil auch

nicht gesplittet. Aus diesen Gründen wurden die Anteile nicht nach den Erbquoten übernommen. Da die Söhne damals noch in Ausbildung waren, kam damals nur die Witwe, die Bw., in Frage, die Anteile zu übernehmen. Sie sollte den kaufmännischen Part weiterführen, bis einer der Söhne die Ausbildung abgeschlossen hatte und übernehmen konnte. Über die Details der Vereinbarung im Erbteilungsübereinkommen machten sich die Witwe und die Söhne keine Gedanken, denn im Zentrum stand die Sorge um das Unternehmen. Das Unternehmen gilt als Lebenswerk des Erblassers und das Wichtigste war, es fortzuführen. Es musste rasch eine Lösung für die Nachfolge gefunden werden, da auch die Löhne für 130 Mitarbeiter ausgezahlt werden mussten. Über Beratung durch den damaligen Steuerberater wurde diese Vorgangsweise vorgeschlagen, die Anteile mit S 4 Mio pro Sohn abzugelten.

Die nachlassgegenständlichen Liegenschaften sind eng verwoben mit dem Betrieb, darauf stehen hauptsächlich Lager- und Produktionshallen. Der Erbteil, der aus Liegenschaftsanteilen, Versicherungen und GmbH-Anteilen besteht, stellt für die Familienmitglieder immer eine Einheit dar.

In der am 24. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Verkehrsbesteuerung des Erbteilungsübereinkommens thematisiert, Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer siehe UFS vom 28.1.2008, RV/3810-W/02, RV/3936-W/02. Fragen der Erbschaftssteuer wurden so gut wie nicht mehr erörtert:

Die Geschäftsanteile an der AGmbH und an der BGmbH wurden in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten nicht verkauft. Es bestand damals kein Sanierungsbedarf nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz, wohl gab es im Jahr des Ablebens des Erblassers Einbrüche.

Der Parteienvertreter (PV) brachte vor, dass von Gesetzes wegen und nach Kommentarmeinung keine Schenkungssteuer anfällt, weil kein Schenkungswillen und keine Bereicherungsabsicht gegeben ist und war. Er beantragte, dass die Schenkungssteuer maximal lediglich vom sonstigen Vermögen (Versicherungen, Bausparguthaben) zu berechnen sei, dann sei er mit der Berechnung der Börsenumsatzsteuer von der Bemessungsgrundlage gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens im Jahr 2000, dessen Berechnung anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat von Seiten des UFS den beiden Verhandlungsparteien vorgelegt worden sei, grundsätzlich einverstanden. Er verwies auf die Berufungen und auf das Erörterungsgespräch. Die strittigen Punkte 1.) bis 3.) hielt er aufrecht und ersuchte um Erledigung der Berufungen in diesem Sinne.

Das Finanzamt wies auf den großen Wertunterschied zwischen Vermögensbekenntnis und dem Erbteilungsübereinkommen hin, der hätte auffallen müssen, da über beides eine (1) Niederschrift errichtet worden war: Reinnachlass S 33 Mio gegenüber einer Abfindung pro

Sohn mit S 4 Mio., wobei der aliquote Erbteil S 11 Mio ausmachte. Das Schenkungssteuergesetz regelt auch die freigebige Zuwendung und dafür genügt nach der VwGH-Rechtsprechung das Inkaufnehmen der Bereicherung. Im Familienverband spricht die Vermutung für die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung. Das Erbüberkommen als solches ist ein (1) Rechtsgeschäft. Es sei als einheitlicher Vorgang zu werten und keine Aufspaltung in Liegenschaften, GmbH-Anteile usw. vorzunehmen. Die Einheitlichkeit des Rechtsgeschäftes sei auch von Parteien- und PV-Seite geäußert worden. Es gäbe keinen gegenseitigen Ausschluss von Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer. Bei einer gemischten Schenkung von GmbH-Anteilen sei vom unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer und vom entgeltlichen Teil Börsenumsatzsteuer festzusetzen. Im täglichen Leben gäbe es viele gemischte Schenkungen, etwa Übertragung von Liegenschaften gegen unzureichendes Entgelt, vom unentgeltlichen Teil werde die Schenkungssteuer vorgeschrieben. Würde man die gemischten Schenkungen als rein entgeltliche Geschäfte ansehen, wären die bisherigen Festsetzungen der Schenkungssteuer rechtswidrig.

Das Finanzamt beantragte, die Schenkungssteuer, wie in der Stellungnahme vom 25. Oktober 2007 berechnet, die Börsenumsatzsteuer vom Abtretungspreis, bzw. vom gemeinen Wert und die Erbschaftssteuer im Sinne dieser Stellungnahme festzusetzen. Bei der Erbschaftssteuer seien die GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert festzusetzen und nicht mit dem Buchwert – das ergibt sich aus den Bewertungsvorschriften.

Über die Berufung wurde erwogen:

Überblick:

1.) Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren und nicht mit dem Buchwert

1.1.) Der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile ist nach dem Wiener Verfahren und nicht nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln

1.2.) Aus der Schätzung der GmbH-Anteile und Auslotung der Betriebsergebnisse ergeben sich ebenfalls keine Ansatzpunkte, diese mit dem Buchwert zu bewerten.

2.) Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen, darstellen.

3.) Neuberechnung der Erbschaftssteuer (synchronisierte Fassung)

3.1.) Berechnung § 17 ErbStG, da der Vater des Erblassers am 29. April 1996 vorverstorben ist

3.2.) Berechnung der Erbschaftssteuer der Bw., Witwe, Stkl. I

4.) Zusammenfassung

1.) Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren und nicht mit dem Buchwert

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall.

Im gegenständlichen Fall war die Bw. als Witwe des Erblassers zu 1/3 gesetzliche Erbin.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerb durch Erbanfall mit dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist ua. 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. 2 BewG 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.

§ 13 Abs. 2 BewG schreibt vor, dass der gemeine Wert primär aus Verkäufen abzuleiten ist. Da keine Verkäufe von Geschäftsanteilen der beiden GmbH's stattgefunden haben, und solches auch nicht bekannt gegeben worden war, ist zwingend eine Schätzung durchzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu wiederholt ausgesprochen (z.B. Erkenntnis vom 25. April 1996, 95/16/0011), dass das Wiener Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten darstellt.

Der gemeine Wert ist gleich dem Preis, der zu erzielen wäre, d.h. es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde oder welcher Preis im Falle einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der an einem Erwerb Interessierten beizumessen wäre (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum BewG I, 74f). Alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, sind bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist grundsätzlich ein „gewogener“ Durchschnittspreis. Somit ist er eine objektive Größe (Verwaltungsgerichtshof vom 1. Jänner 1953, Slg. 703/F, vom 18.2.1983, 81/17/005). So führt auch Klang in Klang-Gschnitzer, Kommentar zum ABGB, II Band, Seite 46f aus: „Der gemeine Wert ist der Wert, den eine Sache am Orte und zur Zeit der Schätzung für jedermann hat. Die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers oder der sonstigen Interessenten bleiben außer Betracht.“

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. Auf persönlichen Verhältnissen beruhen auch Verfügungsbeschränkungen, die sich nahe verwandte Anteilseigentümer bei der Gründung einer Familiengesellschaft auferlegen. Unter gewöhnlichen Umständen oder nur mit Rücksicht auf persönliche Verhältnisse erzielte Preise können nicht zutreffend als gemeiner Wert angesehen werden. 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).

1.1.) Der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile ist nach dem Wiener Verfahren und nicht nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln

In der Berufung werden keine Bedenken gegen die Schätzung und Berechnungsmodalitäten geäußert, sondern eingewendet, dass der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile nicht nach dem Wiener Verfahren, sondern nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln sei. Die Gesellschaft sei eine Familiengesellschaft, in welche nur Familienmitglieder eintreten können und die Abtretung von Gesellschaftsanteilen habe zum Buchwert zu erfolgen. Die diesbezügliche Regelung finde sich im Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1980, Punkt 8.

Die Einsicht in die Gesellschaftsverträge der AGmbH und der BGmbH ergab im Wesentlichen, dass im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters den verbleibenden Gesellschaftern ein Aufgriffsrecht in Form eines Abfindungspreises in Höhe des Buchwertes zusteht. In beiden Gesellschaftsverträgen ist kein Passus enthalten, der bestimmt, dass die Geschäftsanteile nur innerhalb der Familie übertragen werden können. Die im Berufungsschreiben angeführte mündliche Vereinbarung, dass immer nur ein Nachkomme der jeweiligen Gesellschafterseite in die GmbH's eintreten kann, mag ein Indiz für eine Familiengesellschaft sein, spricht aber nicht schlüssig dagegen, dass auch Familienfremde in die GmbH's eintreten können. Im Erörterungsgespräch wurde von Sohn2 dazu erwähnt, dass es zwar nicht in den Gesellschaftsverträgen steht, aber Tradition ist, die Gesellschaften immer 50 zu 50 weiterzugeben. Der Erblasser hatte 50% Anteile an den Gesellschaften und im Sinne der Familientradition sollte der Anteil auch nicht gesplittet werden. Aus diesen Gründen wurden die GmbH-Anteile auch nicht nach den Erbquoten übernommen.

Die mündlichen Abmachungen sprechen dafür, dass eine „Familiengesellschaft“ vorliegt. Die Vereinbarung, dass als Abfindungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles zu gelten hat,

liegt in den persönlichen Verhältnissen begründet. Persönliche Verhältnisse sind aber beim gemeinen Wert außer Betracht zu lassen.

Es war daher richtig, dass für Zwecke des Erbschaftssteuerverfahrens der gemeine Wert der GmbH-Anteile nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens berechnet und nicht der Buchwert herangezogen wurde.

1.2.) Aus der Schätzung der GmbH-Anteile und Auslotung der Betriebsergebnisse ergeben sich ebenfalls keine Ansatzpunkte, diese mit dem Buchwert zu bewerten.

Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile ist grundsätzlich von den vorliegenden Werten zum Übergabstichtag der GmbH-Anteile auszugehen. Die Ertragsaussichten sind nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen, wobei als Ausgangslage die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernten zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichtages, anstatt des Dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung einzubeziehen. Umstände, die am Stichtag erkennbar waren und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung sind, können allenfalls durch Zu- oder Abschläge beim gemeinen Wert berücksichtigt werden (Fellner, Kommentar zum ErbStG, zu § 19 ErbStG, Ergänzung 30 I), aber nicht durch Berechnung des Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag liegen.

Das Jahr 1998 ist nicht in die Berechnung des gemeinen Wertes hereinzunehmen. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass im Jahr 1998 das schlechte Ergebnis durch die ungeklärte Situation der Nachfolge des Erblassers verursacht wurde. Im Rahmen des Erörterungsgesprächs wurde nur erwähnt, dass es Schließungs- und Trennungsgerüchte gab, und Kunden drohten, zur Konkurrenz abzuwandern, nicht aber, dass sie es tatsächlich taten. Dem entsprechen die Erläuterungen zu den Jahresabschlüssen, dass infolge des erhöhten Personalaufwandes und betrieblichen Aufwandes für 1998 ein negativer Betriebserfolg ausgewiesen wurde – die Auftragslage aber konstant blieb.

Die vom Finanzamt herangezogenen Betriebsergebnisse liegen bei beiden GmbHs grundsätzlich im Schnitt der Jahre. Betrachtet man die Betriebsergebnisse der letzten 12 Jahre, 1993 bis 2004, wird der Eindruck eines äußerst soliden, florierenden Unternehmens vermittelt. Das Jahr 1998 mag einen kurzfristigen Einbruch darstellen. Gestiegene Personal- und Betriebsaufwendungen, oder die Drohung von Kunden, zur Konkurrenz zu gehen, sind keine Umstände, die am Stichtag Todestag des Erblassers erkennbar und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung waren.

Für 12 Jahre errechnet sich ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für die AGmbH von +S 2,259.586,38. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1995, 1996, 1997 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von S 1,745.477,72. Für 12 Jahre errechnet sich für die BGmbH ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von +S 249.946,75. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1994, 1995, 1996 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von minus S 61.710,59.

Die durchschnittlichen Ergebnisse von 12 Jahren liegen im Vergleich zum durchschnittlichen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit deutlich höher als für die vom Wiener Verfahren geforderten 3 Jahre.

Die Schätzung der GmbH-Anteile gibt ebenfalls keine Ansatzpunkte, den Buchwert heranzuziehen.

Das Berufungsbegehren enthält darüber hinaus einen Widerspruch. Einerseits sei keine Verkehrsfähigkeit gegeben, weil es sich um eine Familiengesellschaft handelt, andererseits sollte der Verkehrswert nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen für die (nach dem Vorbringen nur „theoretischen“) Abfindungen mit dem Buchwert und nicht nach dem Wiener Verfahren bewertet werden.

Da die GmbH-Anteile tatsächlich bis dato nur an Personen, die im familienrechtlichen Naheverhältnis standen, weitergegeben wurden, gibt es keinen Verkaufspreis, sondern sie sind mit dem gemeinen Wert nach der allgemein anerkannten Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens zu bewerten.

2.) Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen, darstellen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall.

Gegenstand des Erwerbes ist das Nachlassvermögen. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist all das, was einem Erben, Legatar oder Pflichtteilsberechtigten auf Grund des Gesetzes oder letztwilligen Anordnung des Erblassers anfällt.

Im Bereich dieses Steuertatbestandes gründet das Erbschaftssteuergesetz die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand, den der Berufung zum Erben und der Abgabe der Erbserklärung (Erbtrittserklärung). Erbanfall ist die Entstehung des Erbrechtes, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt. Der Erbe ist diejenige Person, die entweder den gesamten

Nachlass oder nur einen quotenmäßigen Teil des Nachlasses erhalten kann. Ein Erwerb durch Erbanfall ist dann verwirklicht, wenn der Erwerb auf einem Erbrecht, sohin auf einem der Berufungsgründe des § 533 ABGB beruht. Das Erbrecht ist das ausschließliche Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen Bruchteil der ganzen Verlassenschaft in Besitz zu nehmen. Auf Grund des Erbrechtes entsteht dem zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Dieser Anspruch bezieht sich grundsätzlich nur auf den jeweils zustehenden ideellen Anteil selbst, nicht aber auf einzelne Gegenstände des Nachlassvermögens. Den Besitz der Verlassenschaft erlangt der Erbe nach Durchführung des gerichtlichen Verlassenschaftsverfahrens. Der Erbe übt sein Erbrecht auf Grund eines Berufungsgrundes durch die Abgabe der Erbserklärung (Erbtrittserklärung) aus.

Die Erbserklärung (Erbtrittserklärung) ist auch die Drehscheibe für die Erbschaftssteuer: die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers (§ 12 ErbStG), aber nur sofern der Erbe vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung (Erbtrittserklärung) Gebrauch macht. Wird der Nachlass nach Abgabe der Erbserklärung (Erbtrittserklärung), sei es unter Lebenden oder von Todes wegen, weiterübertragen, kommt es wiederum zu einem Erwerbsvorgang, der gesondert (erbschafts)steuerrechtlich betrachtet werden muss (Verwaltungsgerichtshof vom 16. Dezember 1993, Zl. 88/16/0235)

Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall ist mit der Abgabe der Erbserklärung (Erbtrittserklärung) erfüllt.

Vereinbarungen, die ein Erbe nach Abgabe der Erbserklärung mit anderen Personen über seinen Erbteil oder über Gegenstände des Nachlasses trifft, sind demnach als weitere Vermögensübertragungen von ihm an andere Personen anzusehen (Dorazil, Kommentar zum ErbStG³, 43f). Diese Erbteilungsbereinkommen sind ein weiteres Rechtsgeschäft unter Lebenden. Solche Vermögensübertragungen können weitere Gebühren oder Verkehrsteuern auslösen. Ein Vorgang, bei dem einem Miterben vom anderen Miterben auf Grund eines zwischen ihnen nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung abgeschlossenen Erbteilungsbereinkommens Teile der Erbschaft unentgeltlich überlassen werden, die diesem auf Grund der Erbfolge nicht zustünden, ist nach dem ErbStG zu beurteilen. Jeder einzelne einen Tatbestand des iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327).

3.) Neuberechnung der Erbschaftssteuer (synchronisierte Fassung)

Zur Berechnung der vorläufigen Erbschaftssteuer und zur Berechnung der endgültigen Festsetzung zog das Finanzamt zwei verschiedene, aber syllogistisch auf gleicher Stufe stehende Berechnungsmodi heran. Im zweitinstanzlichen Verfahren ergab sich daher die

Notwendigkeit, beide Modi zu synchronisieren und die Erbschaftsteuer, und voraussichtlich die Schenkungs- und Börsenumsatzsteuer auf Grundlage einer einheitlichen Basisberechnung festzulegen. Dies deshalb, weil die Schenkungs- und Börsenumsatzbesteuerung des Erbteilungsübereinkommens als dem Erwerb von Todes wegen folgendes Rechtsgeschäft von diesen Grundlagen ausgeht. Das Zahlenmaterial wurde sowohl in der Berechnungsbesprechung vom 3. Oktober 2007 mit dem Finanzamt, als auch im Erörterungsgespräch vom 8. Jänner 2008 weitestgehend abgeklärt.

Die Abänderung des endgültigen Bescheides beruht nicht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung, sondern ist Resultat der Synchronisierung der mathematischen Verfahren durch Zuführung des Zahlenwerkes unter einen einheitlichen Syllogismus von vorläufigem und endgültigem Bescheid und der Bereinigung offenkundiger Schreib- und Rechenfehler.

Vorhandene Aktiva

1.) Liegenschaften	
EW I: ½ EZ 2088, Gb Z14	S 982,00
EW I: ¼ EZ 1759, 595, 378, 1556, Gb Z14	S 85.500,00
Summe EW I:	S 86.482,00
Davon 1/3 pro Erbe	S 28.827,33
EW II: ½ EZ 834, Gb Z13	S 429.500,00
EW II: ½ EZ 2127, Gb Z13	S 1,322.000,00
EW II: EZ 300, Gb Z15	S 72.500,00
EW II: EZ 594, Gb Z16	S 52.500,00 S 1,561.000,00
Summe EW II:	S 3,437.500,00
Davon 1/3 pro Erbe	S 1,145.833,33
Summe EW I und EW II	S 3,523.982,00
Davon 1/3 pro Erbe	S 1,174.660,67
2.) Anteile an GmbH	
½ Anteil AGmbH lt Gerichtsakt (½ EW 1.1.1993)	S 30,189.000,00
½ Anteil BGmbH lt. Gerichtsakt (½ EW 1.1.1993)	S 979.000,00
Summe	S 31,168.000,00
Bewertung lt. BP nach dem Wiener Verfahren zum 1.1.1997	
½ Anteil AGmbH gemeiner Wert	S 15,923.540,50
½ Anteil BGmbH gemeiner Wert	S 388.349,00
Summe	S 16,311.889,50

Davon 1/3 pro Erbe	S 5,437.296,50
--------------------	----------------

In die Erbschaftssteuerberechnung der vorläufigen Bescheide wurden die gemeinen Werte der GmbH-Anteile zum 1.1.1996 genommen: AGmbH : S 24,958.675,72 und BGmbH : S 978.000,00

Berichtigte Aktiva:

Liegenschaften EW I	S 86.482,00
Liegenschaften EW II	S 3,437.500,00
Gemeiner Wert AGmbH	S 15,923.540,50
Gemeiner Wert BGmbH	S 388.349,00
Wiener Städtische Versicherung (fällt lt. Schreiben vom 14. April 1998 in den Nachlass)	S 1,000.000,00
Wiener Städtische Versicherung (fällt lt. Schreiben vom 26. August 1998 in den Nachlass)	S 200.000,00
Weinviertler Volksbank	S 5.706,20
Bausparvertrag	S 44.389,74
Bausparvertrag ABV, nachträglich hervorgekommen	S 38.406,31
Waffen	S 13.000,00
Bargeld	S 10.000,00
Fahrnisse	S 50.000,00
Summe berichtigte Aktiva	S 21,197.373,75

Berichtigte Passiva

Forderung der erbl. Schwester aus Vorerbschaft	S 636.600,00
Erbschaftssteuer aus Vorverlassenschaft	S 1,465.106,00
Einkommensteuernachzahlungen lt. BP (statt lt. GA: S 228.757,00)	S 235.926,00
Forderung SV Bauern	S 40.738,20
Forderung SV gewerbliche Wirtschaft	S 524,48
Pauschalgebühr für Vorverlassenschaft	S 29.588,00
Begräbniskosten	S 260.884,44
Gerichtskommissionsgebühr	S 219.312,00
Gerichtspauschalgebühr	S 100.058,00
Summe berichtigte Passiva	S 2,988.737,12
Summe berichtigte Aktiva	S 21,197.373,75
Summe berichtigte Passiva	S 2,988.737,12
Berichtigter Nachlass	S 18,208.636,63

a.) Frei gem. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG: Weinviertel Volksbank		- S 5.706,20
b.) Bausparvertrag		- S 44.389,74
c.) Bausparvertrag ABV, nachträglich hervorgekommen: Summe a.) bis c.) S 88.502,25, davon 1/3 S 29.500,75		- S 38.406,31
Nachlass neu		S 18,120.134,38
Davon pro Erbe 1/3		S 6,040.044,79

3.1.) Berechnung § 17 ErbStG, da der Vater des Erblassers am 29. April 1996 vorverstorben ist:

§ 17 ErbStG lautet: Wenn Personen der Steuerklasse I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklasse erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat, wird die auf dieses Vermögen entfallende Steuer um die Hälfte ermäßigt.

Zweck der Begünstigungsvorschrift des § 17 ErbStG ist es, die steuerliche Belastung in den Fällen zu mindern, in denen das gleiche Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht.

Nach den deutschen Kommentaren Kipp, dKommentar zum ErbStG 1927, zu § 20 ErbStG, S 440, Megow, dErbSchafftsteuergesetz⁵, 1970, S 374 und Troll, dErbSchafftsteuergesetz 1959 ist folgendermaßen zu rechnen, wenn der Erwerb von Gegenständen, die auf die Ermäßigung Anspruch haben, mit dem Erwerb anderer Gegenstände zusammenfällt:

1. Feststellung der Steuer vom Gesamterwerb
2. Feststellung des Wertes, den die begünstigten Gegenstände für sich allein haben, unter Abzug der in wirtschaftlicher Beziehung zu ihnen stehenden Schulden
3. Ermittlung des Steueranteiles, der von der Steuer für den Gesamterwerb nach dem Verhältnis des Wertes der begünstigten Gegenstände zu dem Gesamtwert des Erwerbes auf die bevorzugten Gegenstände entfällt
4. Abzug der Hälfte von der Steuer vom Gesamterwerb

§ 17 ErbStG wurde aus dem deutschen Erbschaftsteuergesetz übernommen. In Deutschland wurde allerdings 1959 ein Absatz 2 hinzugefügt, wie die Verhältnisrechnung durchzuführen ist: Zur Ermittlung des Steuerbetrags, der auf das begünstigte Vermögen entfällt, ist die Steuer für den Gesamterwerb in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des begünstigten Vermögens zu dem Wert des steuerpflichtigen Gesamterwerbs steht. Dabei ist der Wert des begünstigten Vermögens um den früher gewährten Freibetrag zu kürzen“.

Damit war klargestellt, dass bei der Verhältnisrechnung der „Wert des steuerpflichtigen Gesamterwerbs“ und der „Wert des begünstigten Vermögens abzüglich der früher gewährten Freibeträge“ einander gegenübergestellt werden.

Das österreichische Erbschaftssteuergesetz enthält in § 17 ErbStG keine Anleitung, wie die Verhältnisrechnung durchzuführen und enthält keine Vorschrift, dass das begünstigte Vermögen um den früher gewährten Freibetrag zu kürzen ist. § 17 ErbStG spricht weder vom steuerpflichtigen Gesamterwerb, noch von Bemessungsgrundlage, sondern von Vermögen...das der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat.

Demnach wäre für die Ermittlung des begünstigten Steueranteils einerseits der Wert der begünstigten Gegenstände und andererseits der Gesamtwert des Erwerbes gegenüberzustellen. Aus der Wortwahl des Gesetzes („Vermögen“) ergibt sich, dass vor Aufstellung der Verhältnisrechnung keinerlei Freibeträge (§§ 14, 15 ErbStG) zu berücksichtigen wären. Auch aus der Wortfolge „....das der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat“ kann der Abzug von Freibeträgen nicht abgeleitet werden. Diese Wortfolge wurde vom Verwaltungsgerichtshof nicht wörtlich ausgelegt; er verstand darunter auch das ErbStG 1925 (VwGH vom 12. März 1958, Slg 1792/F).

Die Praxis des Finanzamtes geht dahin, im Rahmen der Proportion Werte einander gegenüberzustellen, die auch miteinander vergleichbar sind, das „Vermögen“ wird der Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG gegenübergestellt. Das bedeutet aber, dass vor allem sachliche Befreiungen, insbesondere § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG, zu berücksichtigen sein werden, da in der gegenübergestellten Steuer die zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage um die Befreiungen reduziert wurde.

Unter „Vermögen“ ist der Nettoerwerb zu verstehen, weswegen auch die anteiligen Schulden zu berücksichtigen sind.

In der Berechnung des vorläufigen Bescheides und im BP Bericht wurde die Verhältnisrechnung so aufgestellt, dass vom Reinnachlass des Gesamterwerbes die sachlichen Freibeträge abgezogen wurden, vom „RN begünstigtes Vermögen“ hingegen nicht: Es war kein sachlich befreites Vermögen gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG im gemäß § 17 ErbStG begünstigten Vermögen vorhanden.

EW I: 1/8 EZ 1759, 595, 378, 1556, Gb Z14		S 42.750,00
EW II: 1/2 EZ 2127, Gb Z13		S 1,322.000,00
25% der AGmbH		S 7,961.770,25
25% der BGmbH		S 194.174,50
Summe der begünstigten Aktiva		S 9,520.694,75

Passiva in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem begünstigten Vermögen		
Forderung der erbl. Schwester (Hinauszahlungsbetrag)		S 636.600,00
Erbschaftssteuer		S 1.465.106,00
Pauschalgebühr		S 29.588,00
Summe der begünstigten Passiva		S 2.131.294,00
Summe der begünstigten Aktiva		S 9.520.694,75
Summe der begünstigten Passiva		- S 2.131.294,00
Begünstigtes Vermögen		S 7.389.400,75
Davon 1/3 pro Erbe		2.463.133,58
Summe der begünstigten Liegenschaften		S 1.364.750,00
Davon 1/3 pro Erbe		S 454.916,67
1/3 EW I pro Erbe		S 14.250,00

3.2.) Berechnung der Erbschaftssteuer der Bw., Witwe, Stkl. I

Bezugsberechtigte bei folgenden Versicherungen:		
Die Z19, Unfallversicherung: Nr. 7.211.383/0-97-001/005		S 5.000.000,00
Die Z19 , Lebensversicherung, Nr. 5.506.904/0		S 1.079.762,00
Die Z19 , Lebensversicherung, Nr. 5.030.508/0		S 86.571,00
Summe		S 6.166.333,00
Bezugsberechtigte der Versicherungen		S 6.166.333,00
1/3 Erbanteil		S 6.040.044,79
Anfall		S 12.206.377,79
Frei gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1a ErbStG (1/3)		- S 16.666,66
Frei gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1b ErbStG (1/3)		- S 4.333,33
Zwischenergebnis für Berechnung gemäß § 17 ErbStG		S 12.185.377,80
Frei gemäß § 14 Abs. 1 Z. 1 ErbStG		- S 30.000,00
Bemessungsgrundlage		S 12.155.370,80
Bemessungsgrundlage gerundet S 12.155.370,00 (€ 883.365,19) Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG x 11% =		S 1.337.090,70 = € 97.170,19
Anteiliger EW der Liegenschaften (1/3) S 1.174.660,66 (€ 85.365,87)		S 23.493,20

Gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG x 2% =		= € 1.707,30
Summe Steuer Abzüglich § 8 Abs. 6 ErbStG		S 1,360.583,90 = € 98.877,50 - S 1.500,00
		S 1,359.084,00 = € 98.768,49
Berechnung § 17 ErbStG : Gesamtanfall : begünstigten Vermögen = Steuer gem. § 8 Abs. 1 : X 12,185.377,80: 2,463.133,58 = 1,337.091,00 : X. X = S 270.277,46 Steuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG Steuer gem § 8 Abs. 4 ErbStG 1/3 beg. GrSt S 454.916,67x2% = abzüglich § 8 Abs. 6 ErbStG von 1/3 beg. EW I davon 1/2	S 270.277,46 S 9.098,33 - 1.500,00 S 277.875,78	- S 138.937,89 = € 10.097,01
Steuer neu		S 1,220.146,00 = € 88.671,47
Vorläufige Steuer		S 1,602.801,00 = € 116.480,09
Endgültiger Bescheid		S 1,223.733,00 = € 88.932
Differenz vorläufiger Bescheid zu BE		S 382.655,00 = € 27.808,62

4.) Zusammenfassung

Am 29. April 1996 verstarb der Vater des Erblassers. Der Erblasser war Alleinerbe von im wesentlichen den Hälfteanteilen der AGmbH und der BGmbH .

Am 17. Mai 1997 verstarb der Erblasser und ein Sohn. Der Erblasser hinterließ keine Testament, weswegen die gesetzliche Erbfolge zum Tragen kam und die Witwe und die beiden Söhne zu je 1/3 des Nachlasses zu Erben berufen waren.

Im Nachlass befinden sich Liegenschaftsanteile, die Hälfteanteile an der AGmbH und der BGmbH , sowie Versicherungserlöse (Bausparguthaben). Die Witwe war Bezugsberechtigte des überwiegenden Teiles der Versicherungserlöse.

Der „Fahrzeug- und Anhängerbau“ steht im Mittelpunkt des Unternehmens und macht auch das Gros der betrieblichen Tätigkeit aus. Der „Stahlbau“ entwickelte sich erst in den letzten Jahren als Zweig aus den Erfahrungen mit Fahrzeuge- und Anhängeraufbauten. Die nachlassgegenständlichen Liegenschaften stehen nicht im Eigentum der GmbH's, sind aber eng verwoben mit dem Betrieb. Darauf stehen hauptsächlich Lager- und Produktionshallen.

Die Gesellschaftsverträge stammen vom 16. und 27. September 1980. Das Stammkapital der AGmbH beträgt S 24,231.724,00. Das Stammkapital der BGmbH beträgt S 500.000,00. Die Geschäftsanteile sind übertragbar und teilbar. Die Abtretung von Geschäftsanteilen an

Nichtgesellschafter bedarf der Zustimmung durch die Generalversammlung. Den übrigen Gesellschaftern steht ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu, wobei als Abtretungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles maßgebend ist. Dies gilt nicht bei einer Abtretung an den Ehegatten, Kinder und Enkelkinder.

Es ist nicht bekannt und wurde nicht behauptet, dass Geschäftsanteile an den GmbH's in den letzten Jahren (Jahrzehnten) verkauft wurden.

Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 12 Jahren (Jahre 1993 bis 2004) der beiden GmbH's zeigen das Bild eines wohlsortierten, florierenden Unternehmens. Die kurzfristigen Einbrüche in den Jahren 1994, bzw 1998 resultierten nach den Erläuterungen zur Bilanz aus dem Wegfall eines Großauftrages, sowie erhöhten Personalaufwand und gestiegenen betrieblichen Aufwand. Auf der Homepage im Internet bezeichnet sich das Unternehmen selbst als Familienbetrieb. Der Erblasser führte den kaufmännischen Teil und den Verkauf, der andere Gesellschafter den technischen Teil des Unternehmens. Da die „Außengeschäfte“ durch den Tod des Erblassers als eines Hauptgesellschafters nicht weitergeführt wurden, geriet das Unternehmen unter Druck, so rasch als möglich eine konsolidierte Nachfolge zu schaffen. Im Sinn der Familientradition wurde der Hälfteanteil des Erblassers am Unternehmen nicht nach den Erbquoten übernommen. Da die Söhne damals noch in Ausbildung waren, kam nur die Witwe, die Bw., in Frage, die Anteile zu übernehmen. Sie sollte den kaufmännischen Part weiterführen, bis einer der Söhne die Ausbildung abgeschlossen hatte und übernehmen konnte. Über Beratung durch den damaligen Steuerberater wurde die Vorgangsweise vorgeschlagen, mit Erbteilungsübereinkommen die Erbschaft zu übernehmen und die Anteile mit S 4 Mio. pro Sohn abzugelten. Über die Details der Vereinbarung machten sich die Erben keine Gedanken, denn für sie stand die Fortführung des Unternehmens, das für sie Existenzgrundlage ist, im Zentrum. Die Nachfolgeregelung im Unternehmen musste rasch getroffen werden, da z.B. Lohnzahlungen für 130 Mitarbeiter zu bewerkstelligen waren. Dem Sohn Sohn2 war am Anfang nicht bewusst, dass der Erbteil einen höheren Wert hatte als der Abfindungsbetrag zuzüglich 1/3 Passivposten. Sohn2 wollte seine Mutter nicht bereichern, er wollte sie nur mit dem nötigen Pouvoir ausstatten, damit sie das Unternehmen fortführen konnte. Für ihn und seinen Bruder lag das Hauptaugenmerk auf der Fortführung des Unternehmens. Da der Erbteil, der aus Liegenschaftsanteilen, Versicherungen und GmbH-Anteilen besteht, für ihn und die Familienmitglieder immer eine Einheit darstellt, machte er sich über die Liegenschaftsanteile gesondert keine Gedanken.

Das Finanzamt bewertete die GmbH-Anteile mit den gemeinen Werten nach dem Wiener Verfahren und setzte von je 1/3 Erbanfall die Erbschaftssteuer erst vorläufig und nach der Betriebsprüfung endgültig fest (RV/3818-W/02, RV3819-W/02 und RV/3820-W/02).

In den Berufungen wurde nur eingewendet, statt des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren für die GmbH-Anteile wäre der Buchwert heranzuziehen und Erbanfall und Erbteilungsübereinkommen wären insgesamt als ein (1) Vorgang) zu sehen. Die Berechnung der Steuern selbst blieb unangefochten.

Der gemeine Wert ist primär aus Verkäufen abzuleiten. Da vor dem Todestag des Erblassers keine Verkäufe getätigt wurden, war zwingend eine Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten durchzuführen. Die zur Berechnung des gemeinen Wertes herangezogenen Betriebsergebnisse liegen bei beiden GmbHs grundsätzlich im Schnitt der Jahre. Betrachtet man die Betriebsergebnisse der letzten 12 Jahre, 1993 bis 2004, vermitteln diese den Eindruck eines äußerst soliden, florierenden Unternehmens. Die Ergebnisse des Jahres 1998 mögen einen kurzfristigen Einbruch darstellen, doch sind gestiegene Personal- und Betriebsaufwendungen, oder die Drohung von Kunden, zur Konkurrenz zu gehen, keine Umstände, die am Stichtag Todestag des Erblassers erkennbar und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung waren. Die Ergebnisse des Stichjahres (1997) wurden ohnehin in die Berechnung des gemeinen Wertes einbezogen. Die Gesellschaft ist zwar nicht aufgrund des Gesellschaftsvertrages, aber aufgrund mündlicher Vereinbarungen, bzw. es wird als „Familientradition“ gehandhabt, eine Familiengesellschaft, in welche nur Familienmitglieder eintreten können. In diesem Zusammenhang kann das Aufgriffsrecht als Verfügungsbeschränkung angesehen werden. Das sind allerdings persönliche Verhältnisse (wie zB Notverkäufe, Liebhaberpreise, familienrechtliches Naheverhältnis, Konzern), die aus dem gemeinen Wert als gewogener Durchschnittspreis auszublenden sind. Der vom Gesellschaftsvertrag geforderte Buchwert als Abtretungspreis kann daher nicht zutreffend als gemeiner Wert angesehen werden, ebenso wenig kann der Verkehrswert infolge Handhabung der GmbH's im Sinne der Familientradition mit Null festgelegt werden. Die durchschnittlichen Ergebnisse von 12 Jahren liegen im Vergleich zum durchschnittlichen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit deutlich höher als die für die vom Wiener Verfahren geforderten 3 Jahre (Jahre 1994 bis 1997) zum Stichtag Todestag 1997. Auch aus der Schätzung selbst ergaben sich keine Anhaltspunkte, den gemeinen Wert in Höhe des Buchwertes zu schätzen.

Zu strittiger Punkt 1. gemeiner Wert: Es war daher richtig, für Zwecke des Erbschaftssteuerverfahrens den gemeinen Wert der GmbH-Anteile nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens zu berechnen und nicht den Buchwert heranzuziehen.

Zu strittiger Punkt 2. Anzahl der Rechtsvorgänge: Im Wesentlichen besteuern die Gebühren und Verkehrsteuern den projektierten oder tatsächlichen Vermögensübergang von einer

Person auf eine andere (dynamisches Prinzip der Gebühren und Verkehrssteuern). Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer (und der Grunderwerbsteuerbaren Liegenschaftsübertragung) für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen von einer Person auf eine andere, verwirklichen. Die Vorgänge (1) Erwerb von Todes wegen und (2) Rechtsgeschäft der Erben untereinander sind daher sowohl in der rechtlichen Beurteilung als auch rechnerisch zu entkoppeln.

Zu strittiger Punkt 3. siehe UFS vom 28.1.2008, RV/3810-W/02, RV/3811/02, RV/3936-W/02.

Aus all diesen Gründen war der Berufung dem Grunde nach der Erfolg zu versagen und die Erbschaftssteuer im Sinne der bereinigten Berechnung wie in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Oktober 2007 herabzusetzen. Die Abänderung des endgültigen Bescheides und die Herabsetzung der Erbschaftssteuer (um S 3.587/€ 260,67) beruht nicht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung als die des Finanzamtes, sondern ist Resultat der Synchronisierung der mathematischen Verfahren durch Zuführung des Zahlenwerkes unter einen einheitlichen Syllogismus von vorläufiger und endgültiger Festsetzung und der Bereinigung offenkundiger Schreib- und Rechenfehler.

Wien, am 28. Jänner 2008