



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau H.P., X., vertreten W.T., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Oktober 2011 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit (10 % von einer Bemessungsgrundlage von € 491.514,00)	€ 49.151,40
Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 94.607,00)	€ 1.892,14
- gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 12 % von € 205,00 =	€ 24,60
Summe	<u>51.018,94</u>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach Frau E.A., gestorben am 1.2., wurden von den Töchtern Frau I.P. und Frau H.P., der Berufungswerberin, auf Grund des Gesetzes unbedingte Erbantrittserklärungen je zur Hälfte des Nachlasses abgegeben. Diesen wurde der Nachlass mit Einantwortungsbeschluss vom 13. September 2007 je zur Hälfte eingewantwortet. In den Nachlass fällt das Einzelunternehmen Firma, dessen Alleineigentümerin die Verstorbene war.

Dieses Einzelunternehmen ist mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von S 15,600.000,-- (entspricht € 1,133.696,22) Mitgesellschafter an der GmbH. (Anteil 39 %).

Nach einer vom Finanzamt durchgeführten Außenprüfung wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 27. Oktober 2011 die Erbschaftssteuer mit € 83.544,12 vorgeschrieben. Für die Berechnung der Erbschaftssteuer wurde der gemeine Wert für € 1,-- Stammkapital mit 1,42 errechnet. Für die Berechnung des Vermögenswertes wurde die Bilanzsumme der Bilanz zum 30.06.2006 herangezogen und für die Berechnung des Ertragswertes die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2004, 2005 und 2006.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Freibetrag nach § 15a ErbStG anteilig in der Höhe von € 71.175,-- zu berücksichtigen wäre, da es sich um Kapitalanteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft handelt, an der die Erblasserin im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt war, konkret zu 39 %. Nach der Legaldefinition des [§ 17 Abs. 1 UGB](#) ist die Firma der in das Firmenbuch eingetragene Name eines Unternehmers, unter der er seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt. Völlig abwegig sei die Ansicht des Finanzamtes, dass die Erblasserin (alle) Anteile an dem Einzelunternehmen gehalten hätte, die Firma ist lediglich ein Geschäftsname. Durch die Eintragung der Firma in das Firmenbuch entsteht kein selbständiges neues Rechtssubjekt als Träger von Rechten und Pflichten (NZ 1990/186 uam.). Auf den streitgegenständlichen Fall angewendet bedeute dieses, dass nicht die protokollierte Einzelfirma unter ihrem Geschäftsnamen an der GmbH. beteiligt war, sondern die Verstorbene als natürliche Person.

Der Verkehrswert der Liegenschaften in den Katastralgemeinden G. und Z. wäre unter dem dreifachen Einheitswert. Entsprechende Gutachten werden nachgereicht. Weiter wäre der mit Umlaufbeschluss vom Oktober 2006 beschlossene Gewinnausschüttungsvorgang bei der Beteiligung. (= Tochtergesellschaft der GmbH.) bei der Schätzung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. In dieser Berufung wurde auch der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Zwei Bewertungsgutachten wurden nachgereicht, nach denen der Verkehrswert der Liegenschaften in den Katastralgemeinden G. und I. € 457.000,-- und in der Katastralgemeinde Z. € 627.000,-- beträgt.

In der Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. März 2012 wurde zu den Gutachten festgehalten, dass der Stichtag der Schätzung rund fünf Jahre nach dem Todestag liege und wäre dieser nach Ansicht des Finanzamtes infolge

des im § 18 ErbStG geregelten Stichtagsprinzips nicht geeignet, einen Nachweis für einen geringeren Verkehrswert der Liegenschaften zum Todestag zu erbringen. Von der Berufungswerberin wurden darauf „Gutachtliche Stellungnahmen“ nachgereicht. In diesen „Gutachtlichen Stellungnahmen“ wurde ergänzt, dass es sich bei den in den Bewertungsgutachten ermittelten Werten auch um die Werte zum Todestag handelt. Nach der Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. Juni 2012 können diese Werte durchaus als Ausgangsbasis für die Berechnung der Erbschaftssteuer angesetzt werden.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2012 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es wird nicht bestritten, dass dieser Vorgang der Erbschaftssteuer unterliegt. Uneinigkeit besteht in der Bewertung des Geschäftsanteils und ob die Begünstigungsbestimmung des § 15a ErbStG zur Anwendung kommen kann.

Nach § 18 ErbStG erfolgt die Bewertung des erworbenen Vermögens grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Gemäß Absatz 2 dieser Gesetzesstelle wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996 (AÖF 1996/189, Erlass d. BM .f. Finanzen vom 13. November 1996, Z.

08 1037/1-IV/8/96) unter Berücksichtigung der Berechnung in Euro (AÖF 2002/89, Erlass d. BM. f. Finanzen vom 5. Februar 2002, Z. 08 1037/1-IV/8/01) vorgenommen. Ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes stellt das Wiener Verfahren 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 (vgl. u.a. VwGH 25.6.1997, 95/15/0117).

§ 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG - und ihm folgend das Wiener Verfahren 1996 - sieht eine Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft vor. Die Schätzung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen nach § 13 Abs. 2 BewG soll zu einem möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnis führen. Die Bewertung erfolgt nach § 18 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld am 8. September 2006 entstanden.

Nach dem Wiener Verfahren ist für die Berechnung des Vermögenswertes das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag maßgebend. Die Steuerschuld ist im gegenständlichen Fall gemäß § 12 ErbStG am 8. September 2006 entstanden. Die Ausgangsgrundlage für die Berechnung des Vermögenswertes bildet regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes. Für die Berechnung des Vermögenswertes ist daher die Handelsbilanz zum 30.06.2006 heranzuziehen, da dieser Bilanzstichtag dem Tag, an dem die Steuerschuld entstanden ist, am Nächsten liegt.

Der Berechnung des Vermögenswertes liegt nach dem Wiener Verfahren primär der Bilanzansatz zu Grunde. Der Bilanzansatz (Buchwert) der Betriebsgrundstücke ist dann durch den dreifachen (erhöhten) Einheitswert zu ersetzen, wenn der Bilanzansatz niedriger ist als der dreifache Einheitswert. Im gegenständlichen Fall ist der Bilanzansatz der Betriebsgrundstücke niedriger als der dreifache (erhöhte) Einheitswert. Für die Betriebsgrundstücke in den Katastralgemeinden G., I. und Z. wurde nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Betriebsgrundstücke unter dem dreifachen Einheitswert liegt. Für die Berechnung des Vermögenswertes sind hier die Betriebsgrundstücke in den Katastralgemeinden G., I. und Z. mit dem nachgewiesenen gemeinen Wert und die restlichen Betriebsgrundstücke mit dem dreifachen (erhöhten) Einheitswert anzusetzen.

Die Ausgangsgröße zur Ertragswertermittlung bildet das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aus drei Wirtschaftsjahren. In der Regel kommen die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt in Frage. Im gegenständlichen Fall sind für die Berechnung des Ertragswertes die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2004, 2005 und 2006 heranzuziehen.

Nach § 18 ErbStG erfolgt die Bewertung des erworbenen Vermögens grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Infolge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035). Der mit Umlaufbeschluss nach dem Todestag beschlossene Buchungsvorgang kann aus diesen Gründen bei der Berechnung des gemeinen Wertes nicht berücksichtigt werden.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß [§ 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), in der jeweils geltenden Fassung, dienen;
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist;
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

Der Abs. 3 bestimmt, dass der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zusteht, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers)

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,

3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z. 2 und 3 angeführten Ausmaß ist.

Der Freibetrag steht nach Abs. 4 beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;
3. eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, wer an der GmbH. beteiligt war, die Firma, deren Alleineigentümerin die Verstorbene war oder die Verstorbene.

Die Firma eines Kaufmannes ist der Name, unter dem er im Handel seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt ([§ 17 Abs. 1 UGB](#)). Ein Name kann keine Rechte und keine Pflichten haben. Einer Firma, d.h. dem Namen, unter dem ein Kaufmann seine Geschäfte betreibt und mit der er fertigt, kommt Rechtspersönlichkeit nicht zu. Die Firma ist kein selbständiges Rechtssubjekt, sondern nur Kennzeichen des Unternehmens, dessen Rechtsträger der Kaufmann als physische Person ist (vgl. VwGH 18.9.2002, 98/17/0310).

Durch die Eintragung der Firma in das Firmenbuch entsteht kein selbständiges neues Rechtssubjekt als Träger von Rechten und Pflichten. Die Firma eines Einzelkaufmannes ist keine juristische Person. Nicht die Firma ist Träger von Rechten und Pflichten, sondern die dahinterstehende Rechtspersönlichkeit, nämlich der Einzelkaufmann. Daraus folgt, dass Eigentümer der Anteile an der GmbH. die Verstorbene und keine andere Person war. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG sind hier gegeben.

Die Betriebsgrundstücke sind für die Berechnung des Vermögenswertes der GmbH. mit folgenden Werten anzusetzen:

EZ	GrSt.Nr.	KG	EW-AZ	EW	Nachgew. geringerer Verkehrswert	3-facher EW bzw. nachgew. geringerer Verkehrswert
1		E.	1-2-1	241.128,46		723.385,38
1	1/1	E.	1-2-2	28.633,10		85.899,30
2	1/2	F.	1-2-3	1.526,13		4.578,39

2	1/3	F.	1-2-4	581,38		1.744,14
2	1/4	F.	1-2-5	9.011,43		27.034,29
2	1/5 u.a.	F.	1-2-6	2.543,55		7.630,65
2	1/6 u.a.	F.	1-2-7	252.901,46		758.704,38
3		F.	1-2-8	8.139,36		24.418,08
4		F.	1-2-9	45.202,50		135.607,50
5		F.	1-2-10	10.246,87		30.740,61
6		F.	1-2-118	418.595,52		1,255.786,56
7	1/7	F.	1-2-12	75.507,07		226.521,21
8		G.			457.000,00	457.000,00
9						
10						
11						
12						
13		I.				
14						
15		Z.			627.000,00	627.000,00
16						
17						
Summe						4,366.050,49

Der gemeine Wert (G) ist wie folgt zu ermitteln:

Gemeiner Wert der Beteiligung (Beteiligung.):

Berechnung des Vermögenswertes (V):

Bilanzsumme 30.06.2006	4,465.460,85
- Verbindlichkeiten	2,676.312,60
Handelsrechtliches Eigenkapital	1,789.148,25
- Liegenschaften Buchwert	618.086,38
+ Liegenschaften dreifacher Einheitswert	650.490,33
Berichtigter Vermögensbetrag vor pauschaler Kürzung	1,821.552,20
- Kürzung 10 %	182.155,22
Berichtigter Vermögensbetrag	1,639.396,98

$V = \text{Vermögensbetrag} : \text{Stammkapital} = 1,639.396,98 : 145.345,67 = \underline{11,28.}$

Berechnung des Ertragswertes (E):

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2004	- 51.574,41	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 53.324,41	- 53.324,41

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2005	121.036,79	
- 25 % KöSt	30.259,20	
Zwischensumme	90.777,59	90.777,59
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2006	- 26.367,55	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 28.117,55	- 28.117,55
Summe		9.335,63
Durchschnitt		3.111,88
- Kürzung 10 %		311,19
Durchschnittsertrag		2.800,69

$E = \text{Durchschnittsertrag} \times 100 : (\text{Stammkapital} \times 9) = 2.800,69 \times 100 : (145.345,67 \times 9)$

$E = \underline{0,21.}$

$G = (V + E) : 2 = (11,28 + 0,21) : 2 = \underline{5,75.}$

Der gemeine Wert beträgt: $145.345,67 \times 5,75 = \underline{835.737,60.}$

Gemeiner Wert der Beteiligung an der GmbH.

Berechnung des Vermögenswertes (V):

Bilanzsumme 30.06.2006	13.777.799,91
- Rückstellungen	794.198,00
- Verbindlichkeiten	7.869.099,27
Handelsrechtliches Eigenkapital	5.114.502,64
- Liegenschaften Buchwert	2.097.179,62
+ Liegenschaften dreifacher Einheitswert bzw. Verkehrswert	4.366.050,49
- Buchwert Beteiligungsbesitz	872.074,01
Berichtigter Vermögensbetrag vor pauschaler Kürzung	6.511.299,50
- Kürzung 10 %	651.129,95
Berichtigter Vermögensbetrag	5.860.169,55

$V = \text{Vermögensbetrag} : \text{Stammkapital} = 5.860.169,55 : 2.906.913,38 = \underline{2,02.}$

Berechnung des Ertragswertes (E):

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2004	- 491.140,88
- Mindest-KöSt	1.750,00

Zwischensumme	- 492.890,88	- 492.890,88
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2005	- 146.711,44	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 148.461,44	- 148.461,44
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 2006	- 619.618,43	
- Mindest-KöSt	1.750,00	
Zwischensumme	- 621.368,43	- 621.368,43
Summe		- 1.262.720,75
Durchschnitt		- 420.906,92
- keine Kürzung bei negativem Wert		

Durchschnittsertrag - 420.906,92

$E = \text{Durchschnittsertrag} \times 100 : (\text{Stammkapital} \times 9) = - 420.906,92 \times 100 : (2.906.913,38 \times 9)$

$E = \underline{\underline{- 1,61}}$

Beteiligungsbesitz (B) = Summe : N = $835.737,60 : 2.906.913,38 = \underline{\underline{0,29}}$

$G = (V + E) : 2 + B = (2,02 - 1,61) : 2 + 0,29 = 0,50,$

mindestens aber $V : 2,5 + B = 2,02 : 2,5 + 0,29 = \underline{\underline{1,10}}$

Der gemeine Wert der Anteile beträgt $1.133.696,22 \times 1,10 = \underline{\underline{1.247.065,84}}$,

$\frac{1}{2} = 623.532,92.$

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	€	205,26
Wert der übrigen Grundstücke	€	94.402,00
Guthaben bei Banken	€	2.651,61
Sonstige Forderungen	€	4.311,72
Sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	€	403.765,65
Betriebsvermögen	€	623.532,92
- Kosten der Bestattung	€	3.815,40
- Kosten der Regelung des Nachlasses	€	8.690,00
- sonstige Kosten	€	3.847,95
- Bankverbindlichkeiten	€	111.751,18
- sonstige Verbindlichkeiten	€	29.458,02

- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	€	406.417,26
- Freibetrag gemäß § 15a ErbStG (anteilig)	€	71.175,00
Summe	€	491.514,35
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	491.514,00
Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 10 % =	€	49.151,40
Gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von € 94.607,00 =	€	1.892,14
- gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 12 % von € 205,00 =	€	24,60
Summe	€	<u>51.018,94</u>

Die Erbschaftssteuer für diesen Erwerbsvorgang beträgt € 51.018,94.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juli 2012