



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Stöger & Zallmann, 1010 Wien, , vom 30. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. Jänner 2001, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und die Erbschaftssteuer

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3% von dem

gemäß § 28 ErbStG gerundeten Betrag in Höhe von € 28.516,90 sohin mit **€ 855,51** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war Alleinerbe nach seinem am 15. Februar 1999 verstorbenen Vater.

Im Nachlass befand sich u.a. ein Geschäftsanteil an der F.G. GesmbH entsprechend einer voll einbezahlten Stammeinlage in Höhe von S 150.000,- (das entspricht € 10.900,93).

Dieser Geschäftsanteil wurde noch im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung um einen Preis von S 150.000,- (das entspricht € 10.900,93) abgetreten.

Über Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien legte der Bw. die Bilanzen der Firma per 31. 12. 1997, 31. 12. 1998 und 31. 12. 1999 vor. Unter Anwendung des "Wiener Verfahrens" ermittelte das Finanzamt sodann den gemeinen Wert der GesmbH.-

Anteile mit S 2.180.000,- (das entspricht € 158.426,78) und setzte in weiterer Folge unter Zugrundelegung dieses Wertes die Erbschaftssteuer in Höhe von S 170.690,- (das entspricht € 12.404,53) fest.

Die dagegen eingebrachte Berufung führt aus, dass gemäß § 13 BewG bei Bewertung von Unternehmensanteilen der gemeine Wert von Verkäufen abzuleiten sei, die zeitlich 3 Jahre vor oder 1 Jahr nach dem Bewertungsstichtag stattgefunden hätten. Der Erblasser habe seinen in Betracht kommenden Anteil am 10. März 1998 um S 300.000,- (das entspricht € 21.801,85) gekauft, was auch der Realität entspreche, da die Umsatz- und Gewinnsituation sich nur dadurch so günstig darstelle, da der Geschäftsführer bei allen Firmen eingeführt sei und die Kundenbeziehungen sehr persönlich gehalten werden, wobei der Name der Firma keine Rolle spiele. Das bedeute, dass ohne Geschäftsführer die Firma wertlos wäre. Darüber hinaus seien mit demselben Notariatsakt auch andere Anteile verkauft worden, wobei immer der doppelte Wert des Stammkapitals als Kaufpreis angesetzt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bestimmt, dass der Steuer nach diesem Bundesgesetz Erwerbe von Todes wegen unterliegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches; bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 mit dem Tode des Erblassers.

Dass im gegenständlichen Fall ein Erwerb von Todes wegen vorliegt ist unstrittig.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.....

Gemäß Abs. 2 leg.cit. 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 lautet: "Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, 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."

Aus der Zusammenschau dieser Bewertungsvorschriften ergibt sich, dass primär der gemeine Wert aus den bei (mehreren) Verkäufen erzielten Preisen abzuleiten ist, wenn die Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu Stande gekommen sind und keine (gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigenden) ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse vorgelegen sind.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung sind solche, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen, wie dies z.B. bei einer persönlichen Notlage, einer persönlichen Vorliebe oder bei besonderen, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten der Fall sein kann.

Lässt sich der gemeine Wert jedoch aus derartigen Verkäufen nicht ableiten, dann ist er zu schätzen.

Zu dieser Problematik hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vergleiche hierzu das Erkenntnis vom 9. 11. 2000, Zl. 99/16/0439 und die hierin zitierte Judikatur) dargelegt, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen nicht genügt. Es kommt nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile an. Zwar wird in der Regel nur eine Mehrzahl von Verkäufen den Schluss auf das Vorliegen eines einem Kurswert ähnlichen Marktpreises mit einiger Sicherheit ermöglichen, jedoch ist weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Urkunde von ausschlaggebender Bedeutung. Maßgeblich ist vielmehr, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten - der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch ausgesprochen, dass von einer Mehrzahl von Verkäufen nur dann gesprochen werden kann, wenn bei mehreren miteinander nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden.

Der unabhängigen Finanzsenat hat Einsicht genommen in den Körperschaftssteuergesetz und den Gesellschaftsteuergesetz der F.G. GmbH, den Verlassenschaftsakt der Frau K.U.-G., in das zentrale Melderegister sowie in das Firmenbuch und folgende Feststellungen getroffen:

- Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. März 1989 wurde die F.G. GmbH errichtet; das Stammkapital beträgt S 500.000,- (das entspricht € 36.336,42)

- Gesellschafter waren Frau K.U.-G. und F.G. , wobei Frau K.U.-G. eine Stammeinlage von S 495.000,- (das entspricht € 35.973,05) übernommen hatte
- ab 10. Mai 1990 war alleinige Geschäftsführerin Frau K.U.-G.
- seit 3.4.1996 war der Bw. zum weiteren Geschäftsführer bestellt
- am 6. 1. 1997 verstarb Frau K.U.-G.
Laut Testament ging ihr 100%iger Geschäftsanteil an der F.G. GmbH zu 20% auf den Bw. über und zu je 40% an ihre beiden Kinder Herrn F.-H.U. und Frau A.U.
- mit Vertrag vom 6. 3. 1998 traten Herr F.-H.U. und Frau A.U. ihre Anteile an Dr. S.S., Dkfm. A.S. und an den Vater des Bw. (dem nunmehrigen Erblasser) ab.
- Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung nach dem nunmehrigen Erblasser wurde der im Nachlassvermögen befindliche Geschäftsanteil an der F.G. GmbH an Frau G.H. abgetreten, bei der es sich, wie aus den Auskünften des zentralen Melderegisters geschlossen werden kann, offensichtlich um die Lebensgefährtin des Bw. handelt.

Nun ist unter "gewöhnlichem Geschäftsverkehr" der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage ohne besondere Rücksichten vollzieht.

Das Gesamtbild des gegenständlichen Falles zeigt, dass die Anteile an der F.G. GmbH nie tatsächlich am freien Markt gehandelt wurden, sondern die Abtretung immer an Personen erfolgte zu denen eine besondere Bindung bestand; dass die Preisbildung das Ergebnis eines Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt, lässt sich keinesfalls erkennen.

Im Hinblick auf die o.a. Judikatur, auf die der Gerichtshof auch sein Erkenntnis vom 25. 3. 2004, Zl. 2001/16/0038,0039 stützte, und unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen, kann auch im Berufungsfall der gemeine Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet werden kann.

Demnach hat die Ermittlung des gemeinen Wertes des Anteiles jedenfalls im Wege der Schätzung zu erfolgen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt dargelegt, dass gegen die Schätzungsmethoden des Wiener Verfahrens keine Bedenken (vergleiche z.B. Erkenntnis vom 25. 4. 1996, 95/16/0011) bestehen.

Dieses Verfahren berücksichtigt das gesamte Vermögen der Gesellschaft in Form eines Vermögenswertes und die Ertragsaussichten in Form eines Ertragswertes und leitet im Mittelwertverfahren daraus den gemeinen Wert ab. Im vorliegenden Fall ergibt sich daher folgende Berechnung:

I. Berechnung des Vermögenswertes (V):

Handelsrechtlicher Ausgangswert zu 31. 12 1998:

Bilanzsumme		S 1.987.060,13
Rückstellungen	S 364.975,---	
Verbindlichkeiten	S 627.059,42	
abzüglich Passivposten (§224 Abs. 3 HGB C,D,E)	S 992.034,42	S 992.034,42
SUMME		S 995.025,71
Kürzung 10%		S 99.502,57
Vermögensbetrag		S 895.523,14
V= Vermögensbetragx100:Stammkapital		S 179,10

II. Berechnung des Ertragswertes (E)

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 1996		S 61.491,77
abzüglich 34% Mindest-KöSt		S 20.907,20
berichtigter Gewinn 1996		S 40.584,57
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 1997		S 285.693,77
abzüglich 34% Mindest-KöSt		S 97.135,88
berichtigter Gewinn 1997		S 188.557,89
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 1998		S 576.875,92
abzüglich 34% Mindest-KöSt		S 196.137,81
berichtigter Gewinn 1998		S 380.738,11
berichtigter Gewinn 1996		S 40.584,57
berichtigter Gewinn 1997		S 188.557,89
berichtigter Gewinn 1998		S 380.738,11
Summe		S 609.880,57
durchschnittlicher Jahresertrag		S 203.293,52
Abschlag von 10%		S 20.329,35
gekürzter durchschnittlicher Jahresertrag		S 182.964,17
E = gekürzter durchschnittlicher Jahresertragx100x100:NennkapitalX9		S 406,59

Daraus errechnet sich nun der gemeine Wert (G) wie folgt:

$$(V+E) : 2 = (179,10 + 406,59) : 2$$

$$G = S 292,85 \text{ je } S 100,- \text{ Nennkapital}$$

Der gemeine Wert für einen Anteil von S 150.000,- Nennkapital beträgt somit S 439.275,- (das entspricht € 31.923,36).

Aus den o. a. Gründen ist die Berufung insoferne abzuweisen, als der gemeine Wert nicht aus stattgefundenen Verkäufen abzuleiten war, sondern dieser auf Grund der Anwendung des Wiener Verfahrens ermittelt wurde.

Der unabhängigen Finanzsenat legte jedoch - anders als das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien – der Berechnung des Vermögenswertes als handelsrechtlichen Ausgangswert die Bilanzsumme zum 31. 12 1998 mit S 1.987.060,13 (anstelle der Bilanzsumme zum 31. 12 1999, die S 1.981.592,13 betrug) zu Grunde, da der Erblasser am 15. 2. 1999 verstorben war und die Bilanz zum 31. 12 1998 zeitnaher und besser geeignet ist den gemeinen Wert zum Todestag (das Erbschaftssteuergesetz ist nach § 18 iVm § 12 ErbStG vom Stichtagsprinzip beherrscht) wiederzuspiegeln. Demzufolge waren bei Berechnung des Ertragswertes (**E**) die diesem Jahr vorangegangenen nämlich 1996 – 1998 – berücksichtigt worden.

Die Erbschaftsteuer ist auf Grund der obigen Ausführungen zu berechnen wie folgt:

steuerpflichtiger Erwerb lt. Bescheid	S 2.133.629,50	€ 155.056,90
abzüglich Wert des Geschäftsanteiles lt. Bescheid	S 2.180.503,---	€ 158.463,33
zuzüglich Wert des Geschäftsanteiles lt. obiger Berechnung	S 439.275,---	€ 31.923,36
Summe	S 392.401,50	€ 28.516,89
		gerundet : € 28.516,90
vom gerundeten Betrag	gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3%	ergibt: <u>€ 855,51</u>

Soweit das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien in seiner Stellungnahme zum Vorhalt dieser Ausführungen ausführt: - „Richtig ist, dass die Bilanz 1998 besser geeignet ist, den gemeinen Wert zum Todestag widerzuspiegeln als die Bilanz 1999, liegt doch der Todestag dem Bilanzstichtag 31. 12. 1998 näher als dem 31. 12. 1999. Das ErbStG wird vom Stichtagsprinzip beherrscht, demnach sind die Verhältnisse zum Stichtag Todestag maßgebend. Wenn nun zwischen 31. 12. 1998 und 31. 12. 1999 im Betriebsvermögen

derartige Wertänderungen auftreten, die eine Änderung des gemeinen Wertes von rund 80% bewirken wäre nach Ansicht des Finanzamt die Wertänderung genauer zu untersuchen“ – ist dem entgegen zu halten, dass die hohe Wertdifferenz nicht daraus resultiert, dass der wirtschaftliche Erfolg der Gesellschaft 1999 so wesentlich besser gewesen wäre als 1998, sondern daraus, dass dem Finanzamt bei Berechnung des gemeinen Wertes mit Hilfe des Wiener Verfahrens Übertragungsfehler unterlaufen sind und insbesondere noch sowohl bei Errechnung des **V**ermögenswertes als auch des Ertragswertes jeweils als Divisor nicht das gesamte Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von S 500.000,- sondern der im Nachlass befindlichen Anteil in Höhe von S 150.000,- angenommen wurde.

Der Bw. hat zum Vorhalt dieser Ausführungen keine Stellungnahme abgegeben.

Insgesamt war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Dezember 2006