



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wegenstein & Partner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges. m.b.H, 1010 Wien, Canovagasse 7/7, vom 11. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Mai 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr F. verstarb am XX. November 2005. Aufgrund der unbedingten Erbantrittserklärung wurde der Nachlass der erbl. Witwe, der erbl. Tochter und dem erbl. Sohn (Bw.) zu je 1/3 eingeantwortet.

In der Vermögenserklärung sind Aktiven im Wert von insgesamt € 5.420.514,39 ausgewiesen, wovon ein Betrag in Höhe von € 809.000,00 auf den Geschäftsanteil der X-GmbH entfällt, der zu 100% im Eigentum des Erblassers stand.

Im Vorhalt vom 7. Jänner 2008 führte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien aus, dass die Gesellschaftsanteile im Vermögensbekenntnis mit € 809.000,00 bewertet worden seien, in der Beilage zum Erbteilungsübereinkommen sei jedoch der Verkehrswert

einvernehmlich mit € 1.413.010,00 festgestellt worden. Es werde ersucht, die beiden Wertermittlungsmethoden darzustellen und eine Kopie der Grundlagen der Wertermittlung beizulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der steuerliche Vertreter des Bw. eine Berechnung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren vor, wonach sich ein gemeiner Wert von € 809.409,75 ergibt. Die Bewertung erfolgte auf Basis der Jahre 2003 bis 2005.

Weiters wurden dem Antwortschreiben Bewertungsgutachten für die A- GmbH als auch für die B- GmbH zum Bewertungsstichtag 31. Dezember 2005 beigelegt. Dazu wurde ausgeführt, dass diese Bewertungsgutachten betriebswirtschaftliche Gutachten unter Berücksichtigung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen darstellen würden.

Ergänzend werde ein Berechnungsblatt „GesAnteile X – Verlassenschaft „ überreicht, in dem die Ermittlung des Unternehmenswertes der X.. auf Basis der Bewertungsgutachten dargestellt werde. Nachdem die X. . eine reine Holdinggesellschaft darstelle, und unterhalb der X. . ursprünglich die S. angesiedelt gewesen sei und darunter wieder die M GesmbH als Zwischengesellschaft fungiert habe, hätten die jeweiligen Buchwerte durch die ermittelten Unternehmenswerte ersetzt und dann gemäß der Beteiligungsrelationen aufgeteilt werden müssen. Danach ergebe sich ein Marktwert von € 1.413.009,76.

In einem weiteren Vorhalt vom 6. März 2008 führte das Finanzamt aus, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen zur Bewertung des erbl. Geschäftsanteils bei der Berechnung der Erbschaftssteuer der Wert mit € 1.413.009,76 angesetzt werde. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass dieser Wert dem gemeinen Wert gemäß § 10 BewG in Verbindung mit § 13 BewG entspreche.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Behörde grundsätzlich beizupflichten sei, dass Gesellschaftsanteile gemäß 10 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen seien. Nachdem dieser nicht aus Verkäufen abzuleiten sei als auch kein Kurswert vorliege, normiere der Gesetzgeber eine Pflicht zur Schätzung des gemeinen Wertes in § 13 Abs. 2 BewG. Allerdings sehe er zwingend vor, dass diese Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft vorzunehmen sei.

Wie sich aus den vorgelegten Berechnungsblättern der Unternehmensbewertung durch die operativen Tochtergesellschaften hervorgehe, sei hierbei eine Unternehmenswertermittlung auf Basis eines „Discounted-Cash-Flow-Verfahrens“ erfolgt. Hierbei würden nur die Ertragsaussichten in Form eines frei verfügbaren zukünftigen Cash Flow geschätzt und auf den Bewertungsstichtag abgezinst.

Das Gesamtvermögen finde bei dieser Methode keine Berücksichtigung.

Die Heranziehung dieser Schätzmethode zur Ermittlung des gemeinen Wertes im Sinne des § 13 BewG wäre daher eindeutig ein Verstoß gegen die gesetzlich vorgeschriebene Berücksichtigung des Gesamtvermögens bei der Schätzung.

Die Berücksichtigung liege aber zweifellos bei einer Schätzung nach dem Wiener Verfahren vor, wie sie auch vorgenommen worden sei.

Der im Vorhalt dargestellten Ansicht der Behörde, dass es sich bei dem Schätzwert von rd. 1,1 Mio. € um einen Wert im Sinne des § 10 iVm. § 13 BewG handle, könne in der Folge der eindeutigen Gesetzeslage nicht zugestimmt werden.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2008 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von insgesamt € 34.076,41 fest. Als Wert für den auf den Bw. entfallende Gesellschaftsanteil wurde der anteilige Schätzwert, somit 1/3 von € 1.413.010,00 (d.s. € 471.003,33) herangezogen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich im Nachlassvermögen des 2005 verstorbenen F. eine 100%ige Beteiligung an der X-GmbH befindet. Diese Beteiligung sei mit einem Wert von € 809.000,00 in das Vermögensbekenntnis aufgenommen worden. Der Wert sei nach den Vorgaben des „Wiener Verfahrens“ errechnet worden. Die zugrundeliegende Berechnung sei auf Anforderung vorgelegt worden.

Aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung sei der Nachlass zu je 1/3 an die Witwe, den Sohn und die Tochter eingeantwortet worden.

Zur Aufteilung des Nachlassvermögens sei unter den Erben am 18. Juni 2007 ein Erbübereinkommen abgeschlossen worden. Laut der diesem Übereinkommen beigelegten Aufstellung über die Vermögensaufteilung seien die Gesellschaftsanteile wie folgt aufgeteilt worden:

Erbl. Witwe 2%, erbl. Tochter 49%, erbl. Sohn 49%.

Anlässlich dieser Aufteilung sei der Verkehrswert der Geschäftsanteile mit € 1.413.010,00 geschätzt worden.

Als größten Teil der Gegenleistung für die Aufteilung der Geschäftsanteile habe die Witwe erbl. Liegenschaften im Gesamtwert von € 1.948.175,00 erhalten.

Gemäß § 13 Abs. 2 BewG seien Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung mangels Kurswert mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Lasse sich der gemeine Wert aus Verkäufen

ableiten, so seien diese Verkäufe für die Bewertung heranzuziehen. Jeder der Miterben habe aufgrund der Verlassenschaftsabhandlung einen Anspruch auf 1/3 an den einzelnen Nachlassgegenständen. Die Aufteilung der Nachlassgegenstände stelle einen Tausch dar. Durch den Tausch würden die widerstreitenden Interessen der Erben bereinigt.

Der Tausch stelle einen geeigneten entgeltlichen Erwerb der Geschäftsanteile dar, um daraus den gemeinen Wert ableiten zu können. Denn aus der dem Erbübereinkommen beigelegten Gegenüberstellung der erbl. Vermögenswerte sei zu entnehmen, dass nach der Aufteilung erbquotenmäßige Gleichheit hergestellt worden sei.

In der Stellungnahme vom 26. März 2008 sei vorgebracht worden, dass das Finanzamt bei der Schätzung des gemeinen Wertes das Gesamtvermögen und die Ertragsaussichten zu berücksichtigen habe. Die Schätzung über € 1,413.010,00 sei nach dem Discounted-Cash-Flow-Verfahren durchgeführt worden und berücksichtige daher nicht das Gesamtvermögen. Weiters sei ausgeführt worden, dass das „Wiener Verfahren“ das Gesamtvermögen berücksichtige und diese Schätzungsmethode anzuwenden sei.

§ 13 Abs. 2 BewG normiere, dass eine Schätzung nur dann zu erfolgen habe, wenn sich der gemeine Wert nicht aus den Verkäufen ableiten lasse. Wie bereits oben dargelegt, seien die Geschäftsanteile im Rahmen der Erbteilung durch Tausch veräußert worden. Dies stelle einen entgeltlichen Veräußerungsvorgang dar und sei geeignet, daraus einen gemeinen Wert ableiten zu können.

Dass der der Erbteilung zugrunde gelegte Verkehrswert ein objektiver und geeigneter Wert sei, ergebe sich aus der Aufstellung der Vermögensaufteilung. Sollte der tatsächliche Wert der Geschäftsanteile nicht dem angesetzten Wert entsprechen, würde es zur Wertverschiebung unter den Erben kommen. Die Aufteilung unter den Miterben würde nicht entsprechend den Erbquoten erfolgt sein.

Aus dem Gesamtbild der Vermögensaufteilung sei zu schließen, dass der Schätzwert von € 1,413.010,00 dem Marktpreis entspreche.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass bereits in der Vorhaltsbeantwortung dargelegt worden sei, dass der Wert in Höhe von € 1,413.010,00 nach einem Discounted-Cash-Flow Verfahren ermittelt und der Wert des Gesamtvermögens dabei nicht berücksichtigt worden sei. Für Zwecke der Bewertung nach § 13 Abs. 2 BewG sei zwingend eine Schätzungsmethode des gemeinen Wertes anzusetzen, welche sowohl Gesamtvermögen als auch Ertragsaussichten berücksichtige.

Die gegenständliche Bescheidbegründung gehe nun davon aus, dass es sich bei dem rechnerisch ermittelten Schätzwert um keinen Schätzwert sondern einen Verkaufspreis (Tauschpreis) handle. Dies entweder weil man Ausgleichszahlungen außerhalb der Verlassenschaftsabhandlung vermute oder weil man die Auffassung vertrete, dass die Erbteilung einen entgeltlichen Verkauf darstelle.

Abschließend werde noch in der Bescheidbegründung die Ansicht vertreten, dass es sich bei dem angesetzten Verkehrswert um einen objektiven Wert handeln müsse, andernfalls das Erbe nicht quotenmäßig aufgeteilt worden wäre.

Dem werde entgegengehalten:

Durch ein Erbteilungsübereinkommen werde die Erbengemeinschaft aufgehoben. Der Erwerb als Erbe auf Basis eines Erbteilungsübereinkommens stelle grundsätzlich einen unentgeltlichen Erwerbsvorgang mit der Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge dar. Im Gegensatz dazu stehe die Einzelrechtsnachfolge bei einem entgeltlichen Erwerb.

Diese Rechtsauffassung entspreche nicht nur der zivilrechtlichen Situation sondern werde auch steuerrechtlich vom BMF geteilt (siehe RdW 1999, 628, Heft 9 vom 15.9.1999, Abgrenzung steuerneutrale Erbteilung - Veräußerungstatbestand, sowie BMF 1.2.2007 zu § 30 EStG, sowie BMF 21.6.1999):

„...Wenn ein Grundstück unentgeltlich erworben worden ist (Erbschaft, Vermächtnis, Erbteilung)...“

„Übernimmt im Rahmen eines Erbübereinkommens vor Einantwortung ein Erbe....Privatvermögen des Erblassers, ohne dass Ausgleichszahlungen mit nachlassfremden Mitteln erfolgen...liegt einkommensteuerlich unbedeutliche Erbauseinandersetzung vor.“

„Wird zwischen zwei Erben eine Erbteilung über ein Grundstück vorgenommen, so erwirbt derjenige, dem das Grundstück auf Grund der Erbteilung zukommen soll, direkt vom Erblasser“.

Im vorliegenden Fall sei die Erbteilung ohne Leistung einer Ausgleichszahlung vor der Einantwortung des Erbes erfolgt (Beschluss des BG D. vom 12.7.2007). Das Erbe sei quotenmäßig unter gleichzeitiger Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Nachlasses aufgeteilt worden.

Die gleichzeitig zwischen einem objektiven Wert nach § 10 BewG und dem tatsächlichen, im Einzelfall erzielbaren Verkehrswert entspreche nicht dem gesetzlichen Auftrag.

§ 10 BewG normiere in seinen Absätzen 2 und 3 einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis als idealtypische Größenordnung, losgelöst von der tatsächlichen, aktuellen Marktlage und Verkaufbarkeit und losgelöst von Verfügungsbeschränkungen sowie ungewöhnlichen und/oder persönlichen Verhältnissen.

Aus der Formulierung des § 10 BewG werde daher deutlich, dass zwischen diesem idealtypischen Wert des § 10 BewG und einem tatsächlich erzielbaren Kaufpreis, auf Grund tatsächlich vorliegender Umstände erhebliche Unterschiede zwangsläufig vorliegen müssten.

Diese Diskrepanz nehme der Gesetzgeber offenbar willentlich und wissentlich auch im § 13 Abs. 2 BewG in Kauf, wenn er trotz gegenläufiger Tendenz in der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung die zulässige Schätzmethode ausdrücklich und unmissverständlich an die Einbeziehung des Gesamtvermögens binde.

Der bekämpfte Bescheid gehe daher von einem nicht zutreffenden Sachverhalt aus oder er interpretiere eine Erbteilung widerrechtlich als entgeltliches Rechtsgeschäft:

Um von einem Tausch ausgehen zu können, setze es zuvor den Besitz eines Wirtschaftsgutes voraus, das man in der Folge auch eintauschen könne.

Die Erben würden allerdings hinsichtlich des Nachlasses über kein derartiges Wirtschaftsgut verfügen, das zum Tausch zur Verfügung stünde. Das ergebe sich schon daraus, dass Eigentum und meist auch Besitz erst nach Ausstellung der Einantwortungsurkunde eintreten könne. Davor bestehe nur ein quotenmäßiger, abstrakter Anspruch, der einzelnen Wirtschaftsgütern nicht zugeordnet werden könne. Die Grundlage auf der ein Tausch stattfinden solle, sei daher nicht zu erkennen.

Es sei weiters nicht nachzuvollziehen, worin die Entgeltlichkeit bestehen solle. Es seien keinerlei Geldzahlungen noch Gegenleistungen in Form entgeltwerter, konkretisierbarer Sachen weder innerhalb noch außerhalb der Abhandlung geleistet worden.

Der Erwerb als Erbe in Folge der Erbteilung stelle einen direkten, unentgeltlichen Erwerb vom Erblasser dar. In Folge des direkten Erwerbes bestehe gar kein rechtlicher Raum, in dem dazwischen noch eine andere Erwerbsform stattfinden könne.

Für die Gleichsetzung eines Erbteilungsübereinkommens mit einem entgeltlichen Erwerb bestehe daher weder rechtlich noch wirtschaftlich irgendein Anhaltspunkt. Es handle sich daher um einen unentgeltlichen Erwerb vom Erblasser. Der angesetzte Schätzwert stelle daher keinen Verkaufspreis dar.

Der im Schätzwert nach einem Discounted Cash Flow Verfahren ermittelte Wert berücksichtige (wie den im Zuge des Vorhaltsverfahrens übermittelten Berechnungsgrundlagen zu entnehmen sei) die Ertragslage aber nicht das Gesamtvermögen und entspreche daher nicht den gesetzlichen Anforderungen des §13 Abs. 2 BewG. Ein derart ermittelter Schätzwert könne auf Grund der gesetzlichen Voraussetzungen nicht für eine Bewertung nach dem Bewertungsgesetz herangezogen werden.

Auch wenn der im Schätzweg nach dem Discounted Cash Flow Verfahren ermittelte Wert für die Gesellschaftsanteile den Erfordernissen des § 13 Abs. 2 BewG entsprechen würde, so dürfte er nach § 10 Abs. 2 BewG nicht zur Anwendung gelangen. Danach seien für die Bewertung ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen.

Ungewöhnliche persönliche Verhältnisse lägen allerdings u.a. im Zuge der Abhandlung des Nachlasses vor (siehe Twaroch-Wittman-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Seite 76a zu § 10 BewG).

Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (siehe Twaroch-Wittman-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Seite 74 zu § 10 BewG). Eine Wertermittlung im Zuge der Erbteilung zwischen Mutter und deren Kinder stelle keine Situation des gewöhnlichen Wirtschaftsverkehrs dar.

Darüber hinaus könnten für GmbH-Anteile bezahlte Preise regelmäßig dann nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden, wenn sie ohne Rücksicht auf das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft bemessen werden..." (siehe Twaroch-Wittman-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Seite 88 zu § 13 BewG).

Der bekämpfte Erbschaftsteuerbescheid setze eine betriebswirtschaftliche Bewertung mit einem objektiven gemeinen Wert nach § 10 BewG gleich. Dafür bestehe keine gesetzliche Deckung. Vielmehr bestehe im Gegenteil sogar die gesetzliche Anordnung von einem idealtypischen und nicht auf den Einzelfall bezogenen Wert auszugehen und spezifische rechtliche und persönliche Verhältnisse unberücksichtigt zu lassen.

Der Gesetzgeber formuliere daher ausdrücklich eigene Wertvorstellungen und nehme eine Abweichung von tatsächlich am Markt erzielbaren Werten bewusst in Kauf.

Diese Absicht des Gesetzgebers sei, abgesehen von den bekannten verfassungsrechtlichen Bedenken, aus der Bewertung des Liegenschaftsvermögens, noch wesentlich deutlicher erkennbar.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 18. Februar 2013 erließ der Unabhängige Finanzsenat nachstehenden Vorhalt:

„In der im Zuge des Berufungsverfahrens dem Finanzamt vorgelegten Berechnung des Unternehmenswertes der X-GmbH nach dem Wiener Verfahren wurde der Vermögenswert anhand der Bilanz für das Jahr 2005, die das Geschäftsjahr vom 1.3.2004 bis 28. Februar 2005 erfasst, ermittelt.“

*Für den Vermögenswert ist das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag (= Ermittlungszeitpunkt - Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes) maßgeblich. Hiezu bildet regelmäßig die Handelsbilanz des **dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes** die Ausgangsgrundlage.*

Da Herr F. am XX. November 2005 verstorben ist, wäre die Handelsbilanz für das Jahr 2006 zur Ermittlung des Vermögenswertes heranzuziehen, da dieses Geschäftsjahr am 28.2.2006 endete.

Weiters wurde der Ertragswert anhand der Wirtschaftsjahre 2003 bis 2005 ermittelt.

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 entfernteren zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichjahres 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 (vgl. UFSW RV/3818-W/02 vom 28.01.2008).

Im Erkenntnis vom 27. August 1990, 89/15/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus ausdrücklich ausgesprochen, dass in Fällen, in denen sich zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens bereits das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, überblicken lässt, dieses Ergebnis in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat (VwGH 24.04.2002, 2001/16/0615).

Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fand auch Eingang in den Erlass zum Wiener Verfahren. Dahinter stand die Überlegung, dass Gewinne vorangegangener Jahre regelmäßig weniger aussagekräftiger sind, je länger sie zurückliegen.

Demgemäß wäre der Ertragswert anhand der Bilanzen für die Geschäftsjahre 2004, 2005 und 2006 zu ermitteln.

Hinsichtlich des gemeinen Wertes für die Beteiligungen wurden keine detaillierten Berechnungen vorgelegt, weshalb dieser Wert nicht geprüft werden kann, jedoch gelten auch hier die o.a. Grundsätze.

Es wird daher ersucht, den Unternehmenswert der X-GmbH neu zu ermitteln und der Berechnung die zur Nachvollziehung erforderlichen Unterlagen anzuschließen."

Im diesbezüglichen Antwortschreiben wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass hinter dieser Neubewertung in Folge der Beteiligungsstrukturen die Bewertung von 12 Unternehmen stecke und der mit der Neubewertung zu erbringende Aufwand enorm sei.

Die steuerliche Vertretung verweise auf Fellner, Kommentar zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 18:

„Infolge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (VwGH 9.9.1988, 87/16/0123, VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035)“ (TZ 5 und TZ 5a)

„Die Methode des Übergewinnes steht der Stichtagsbewertung nach § 18 im Zusammenhang mit § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG nicht im Widerspruch, wenn sie aus dem vor dem Stichtag gelegenen Umständen auf die am Stichtag bestehenden Ertragsaussichten des Unternehmens und daraus auf den Firmenwert schließt (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091)“ (Tz 7)

„Der Zeitpunkt zu dem Bewertungen von Wertpapieren und Anteilen durchzuführen sind, richtet sich nach den Zeitpunkten der Verwirklichung der in Frage kommenden Steuertatbestände“ (Tz 42 zu § 19 ErbStG)

Einige Zeilen später zur oben zitierten Tz 42 werde zwar von dem Bewertungsstichtag nächstliegenden Bilanzstichtag gesprochen, in Folge der eindeutigen Bestimmungen des § 12 in Verbindung mit § 18 ErbStG könne diese Aussage aber nur so interpretiert werden, dass damit der nächstliegende Bilanzstichtag, der vor dem Todesfall liege, gemeint sei.

Diese Interpretation werde zusätzlich durch folgende Kommentaraussage Fellners gestützt:

„Der gemeine Wert von Aktien, Anteilen an Gesellschaften mbH, ...ist aus Verkäufen abzuleiten. Dabei kommen grundsätzlich alle Verkäufe aus dem Ermittlungszeitraum in Betracht“. „Als Ausgangsgrundlage werden in der Regel die drei Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt (=Ermittlungszeitraum) für die Beurteilung in Frage kommen“. (TZ 47 zu § 19 ErbStG).

Jede andere Interpretation würde somit dem Verbot nach dem Stichtag liegende Wertänderungen zu berücksichtigen widersprechen, zumal zu einem nach dem Todestag liegenden Bilanzstichtag zwangsläufig auch Wertänderungen nach dem Todestag beinhaltet seien.

Im konkreten Fall bestimme sich der Wert des Unternehmens so gut wie ausschließlich aus den Werten der Tochtergesellschaften, welche ihrerseits im Wesentlichen durch den Wert der A GmbH und der B geprägt seien.

Beide Unternehmen seien langfristig eingeführte Unternehmen, in einer Branche die hauptsächlich nur dadurch Schwankungen zu verzeichnen habe, wenn eine zugkräftige Neuerscheinung auf den Markt gebracht werden könne und daher mit einer kontinuierlichen, keineswegs sprunghaften Entwicklung.

Wenn daher, wie im Vorhalt von am Stichtag erkennbaren Umständen ausgegangen werde, die auf die zukünftige Ertragsentwicklung Einfluss hätten, so könne beim besten Willen nicht beurteilt werden, um welche Umstände es sich handeln solle.

In dem im Vorhalt zitierten VwGH-Erkenntnis vom 27.8.1990, 89/15/0124, sei keineswegs, wie im Vorhalt angeführt, die Rede davon, dass das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in das der Ermittlungszeitpunkt falle, in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen sei. Vielmehr führe der VwGH aus: "Dies schließt nicht aus, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird."

Es handle sich daher lediglich um eine in Zweifelsfällen anwendbare Möglichkeit und sei keineswegs zwingend.

Es werde daher beantragt, über die Berufung anhand der vorliegenden Bewertung auf Basis des Jahresabschlusses 2005 zu entscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im gegenständlichen Fall waren die erbl. Witwe, die erbl. Tochter und der erbl. Sohn zu je 1/3 gesetzliche Erben.

Strittig ist der gemeine Wert der X-GmbH .

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.

Das Finanzamt leitete den gemeinen Wert aus der anlässlich des Erbteilungsübereinkommens erfolgten Schätzung ab. Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass diese Schätzung den Ertragswert, jedoch nicht das Gesamtvermögen beinhaltete.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg.: "aus Verkäufen") 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 (vgl. insbesondere die Erkenntnisse vom 25. Juni 1997, Zl. 95/15/0117 und vom 20. Jänner 1992, Zl. 90/15/0085, SlgNF 6643/F). Im Erkenntnis vom 19. Juni 1989, Zl. 88/15/0077 hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Berufung auf sein Erkenntnis vom 6. März 1978, Zl. 1172/77, SlgNF 5237/F) ausgesprochen, dass von einer Mehrzahl von Verkäufen nur dann gesprochen werden kann, wenn bei mehreren miteinander nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0110).

Die Erbserklärung (Erbantrittserklärung) 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 (Erbantrittserklärung) Gebrauch macht. Wird der Nachlass nach Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung), 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 (Erbantrittserklärung) 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 Erbteilungsübereinkommen sind ein weiteres Rechtsgeschäft unter Lebenden.

Bei dem gegenständlichen Erbübereinkommen kann jedoch nicht von mehreren nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen gesprochen werden. Eine Mehrzahl von Verkäufen ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Der gemeine Wert kann daher nach § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG nicht aus "Verkäufen" abgeleitet werden.

Da sich der gemeine Wert somit nicht aus Verkäufen ableiten lässt, ist dieser gemäß § 13 Abs. 2, zweiter Satz BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen.

Der steuerlichen Vertretung ist zuzustimmen, dass bei den vorliegenden nach dem Discounted Cash Flow Verfahren ermittelten Werten der Wert des Gesamtvermögens nicht berücksichtigt wurde. Da bei einer Schätzung gemäß § 13 Abs. 2 BewG sowohl die Ertragsausichten als auch das Gesamtvermögen zu berücksichtigen sind, können die nach dem für das Erbübereinkommen nach dem Discounted Cash Flow Verfahren ermittelten Werte für die GmbH-Anteile nicht für die Berechnung der Erbschaftsteuer herangezogen werden.

Für die Erstellung der Vermögenserklärung wurde der gemeine Wert mit Hilfe der Wiener Verfahrens ermittelt, wobei der Vermögenswert anhand der Bilanz für das Jahr 2005, die das Geschäftsjahr vom 1. März 2004 bis 28. Februar 2005 erfasst, und der Ertragswert anhand der Wirtschaftsjahre 2003 bis 2005 errechnet wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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."

In den Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen – Wiener Verfahren (Erlass des BMF, GZ 08 1037/1-IV/8/01) wird ausgeführt (Auszug):

1. Vermögenswert (v)

(1) Maßgeblich ist das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag (= Ermittlungszeitpunkt = Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes, nicht Zeitpunkt der Berechnung). Hierzu bildet regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes die Ausgangsgrundlage.

2. Ertragswert

(1) Unter dem Gesichtspunkt des dem BewG eigenen Stichtagsprinzips ist der künftige Ertrag nach den Verhältnissen zum Ermittlungszeitpunkt [Abschnitt 1 (1)] zu beurteilen. Die Ertragsaussichten sind, wie auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen.

Als Ausgangsgrundlage werden in der Regel die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt (= Ermittlungszeitraum) für die Beurteilung in Frage kommen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernteren zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichtagsjahres 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 über Antrag und Nachweis (Glaubhaftmachung) beim gemeinen Wert berücksichtigt werden (Abschnitt 4.8).

Daraus folgt:

Ad 1.) Vermögenswert:

Aus dem Erlass geht zweifelsfrei hervor, dass für die Berechnung des Vermögenswertes die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes die Ausgangsgrundlage bildet. Der eindeutige Wortlaut ist keiner Interpretation zugänglich.

Im vorliegenden Fall beginnt das Geschäftsjahr der X-GmbH am 1. März jeden Jahres und endet am 28. Februar.

Im Hinblick auf den Todestag des Erblassers, dem XX. November 2005, ist der dem Stichtag nächst liegende Bilanzzeitpunkt der 28. Februar 2006.

Die steuerliche Vertretung hat jedoch unwidersprochen zur Berechnung des Ertragswertes die Bilanz zum 28. Februar 2005 herangezogen, weshalb sich die Berechnung des Vermögenswertes als unrichtig erweist.

Ad 2.) Ertragswert:

Wie aus dem Vorhalteverfahren ersichtlich, ist strittig, welche Wirtschaftsjahre bei der Ermittlung des Ertragswertes zur Beurteilung der Ertragsaussichten heranzuziehen sind, die drei zur Gänze vor dem Bewertungsstichtag liegenden Wirtschaftsjahre 2003, 2004, 2005 oder die Jahre 2004, 2005 und das knapp nach dem Bewertungsstichtag endende Wirtschaftsjahr 2006.

Richtig ist, dass die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag eine Prognoseentscheidung ist, die sich im Regelfall aus in die Zukunft projezierten Vergangenheitswerten ableitet.

Wenn sich aber zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens bereits das Ergebnis des Wirtschaftsjahres überblicken lässt, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, ist dieses Ergebnis nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen (VwGH 14.1.1991, 89/15/0003; 27.8.1990, 89/15/0124).

Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fand auch Eingang in den Erlass zum Wiener Verfahren (Punkt 2. Absatz 1), der bereits zitiert wurde. Dahinter stand die Überlegung, dass Gewinne vorangegangener Jahre regelmäßiger weniger aussagekräftiger sind, je länger sie zurückliegen.

Das Wirtschaftsjahr ließ sich zum Bewertungsstichtag XX . November 2005 bereits überblicken, waren doch schon immerhin 10 Monate des abweichenden Wirtschaftsjahres 2006 vergangen, sodass mit der Einbeziehung dieses Jahresabschlusses die Möglichkeit einer sichereren Prognose der Ertragsaussichten zunahm. Insofern resultierte das Jahresergebnis zum überwiegenden Teil aus Werten, die in der Vergangenheit vor dem Stichtag erwirtschaftet wurden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann auch eine zukünftige tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung in Ausnahmefällen Beachtung finden (VwGH 6.3.1978, 745/77; 27.8.1990, 89/15/0124; 24.4.2002, 2001/16/0615-0619). In diesen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat.

Im vorliegenden Fall hat die steuerliche Vertretung der Berechnung des Ertragswertes die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), zu Grunde gelegt, nämlich

Tabelle der EGT

Jahr	EGT
2003	-382.583 €
2004	-50.192,00 €
2005	-26.450,00 €

Betrachtet man die Jahresabschlüsse

Jahr	Bilanzgewinn/Bilanzverlust
2005	-555.695,29
2006	+325.427,98
2007	+220.604,74

so kann man auch im vorliegenden Fall auf Grund der im Vergleich im Jahre 2006 von einem Zweifelsfall ausgehen, der es nach dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nahe legt, ein nach dem Stichtag folgendes Jahresergebnis als Anhaltspunkt zu berücksichtigen.

Die Einbeziehung des knapp nach dem Bewertungsstichtag endenden abweichenden Wirtschaftsjahres ist auch deshalb beachtlich, weil dieses stichtagsnahe Ergebnis zu einer wirklichkeitsnaheren Prognose führt.

§ 289 Abs. 1 BAO lautet: "Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können."

Die Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz (Kassation) liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Abgabenbehörde II. Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (Ritz, BAO-Kommentar3, § 289, Tz 5).

Das Finanzamt hat für die Bewertung der X-GmbH unzulässigerweise den nach dem Discounted Cash Flow Verfahren ermittelten Wert herangezogen, der den Wert des Gesamtvermögens nicht berücksichtigt.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen ist der gemeine Wert der GmbH-Anteile mittels des Wiener Verfahrens festzustellen, wobei für den Vermögenswert die Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2006 und der Ertragswert anhand der Bilanzen für die Wirtschaftsjahre 2004, 2005 und 2006 zu ermitteln ist.

Der UFS müsste daher Ermittlungshandlungen setzen, um erstmals den relevanten Sachverhalt festzustellen und rechtlich zu beurteilen. Die steuerliche Vertretung hat selbst zugestanden, dass der mit der Neubewertung zu erbringende Aufwand enorm ist, da infolge der Beteiligungsstrukturen 12 Unternehmen zu beurteilen sind. Da dies mit den Mitteln des Innendienstes nicht zu bewältigen ist, liegt es nahe, dass die entsprechenden Erhebungen im Rahmen einer Außenprüfung erfolgen.

Es ist ständige Rechtsprechung des UFS, dass es nicht Aufgabe der Berufungsbehörde ist, anstatt ihre Kontrolltätigkeit wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (zB UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08; UFS 12.02.2009, RV/0262-W/09).

Die Amtspartei hat daher im fortgesetzten Verfahren den gemeinen Wert nach dem Wiener Verfahren zu ermitteln.

Beim Unabhängigen Finanzsenat kann lediglich eine nachprüfende Kontrolle stattfinden, ob die Feststellungen des Finanzamtes schlüssig sind. Eine darüber hinausgehende Ermittlung des Senates ist zwar zulässig, entspricht jedoch dann nicht dem Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO, 4., § 289, Tz 5, VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (Beiser, SWK 3/2003, 102). Dazu kommt, dass Zweck der Kassation die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens ist. Vor diesem Hintergrund ist die erstmalige Durchführung sämtlicher Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat als nicht unbeträchtliche Verfahrensverzögerung zu beurteilen, da unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs 2 BAO alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme und Gegenäußerung übermittelt werden müssen. Weiters ist auch im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden

Verfahrensergänzungen der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Aus diesen Gründen war der angefochtene Bescheid zur Vermeidung von bedeutenden Verfahrensverzögerungen wegen der noch nicht geklärten Fragen aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Wien, am 9. April 2013