

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a Privatstiftung, b 14, c d, vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Kirchstraße 6, 6971 Hard, über die Beschwerden vom 20.02.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.01.2015, ERFNR e St.Nr f betreffend

- 1) den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g h in Höhe von € 44,50,
- 2) den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g i in Höhe von € 3.344, 50,
- 3) den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g j in Höhe von € 44,50 sowie
- 4) den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit k Privatstiftung in Höhe von € 111.509,28

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Oktober 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 5.11.2007 errichteten g i, g j, g h und die k Privatstiftung die Beschwerdeführerin.

Die Stifter widmeten der Beschwerdeführerin ein Barvermögen in Höhe von 70.000,00 € und zwar:

g i	67.000,00
g j	1.000,00
g h	1.000,00

k Privatstiftung	1.000,00
------------------	----------

Außerdem widmete Herr i g der Beschwerdeführerin seinen Geschäftsanteil an der l GmbH.

Schließlich widmete die k Privatstiftung der Beschwerdeführerin folgende Geschäftsanteile:

n GmbH und

o p GmbH

Am 12.11.2007 wurde die Stiftungsurkunde beim FA angezeigt.

Mit Ergänzungsansuchen vom 13.12.2007 hat das Finanzamt zur Feststellung des Wertes des zugewendeten Vermögens die Bilanzen und gemeinen Werte der in die Stiftung eingebrachten Geschäftsanteile abverlangt. Frist zur Beantwortung war der 28.1.2008.

Auf Grund von telefonischen Anfragen durch die Steuerberatungskanzlei kam es zur mehrmaligen Fristverlängerungen durch das Finanzamt.

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin übermittelte im April 2008 die Bilanzen zum 31.12.2006.

In Folge wurde der Akt an die Betriebsprüfung abgetreten.

Der der Beschwerdeführerin am **12.12.2013 zugestellte Vorhalt des Finanzamtes** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„In der Stiftungsurkunde vom 5.11.2007 werden u.a. Gesellschaftsanteile an der o p GmbH und der n GmbH in die Privatstiftung eingebracht.

Für die genannten Geschäftsanteile wurden vom damaligen steuerlichen Vertreter für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer gemeine Wert Berechnungen zum Stichtag 31.12.2006 nachgereicht.

Der Einbringungsstichtag ist der 5.11.2007, d.h. der maßgebliche nächstliegende Stichtag für die Bewertung der Gesellschaftsanteile ist der 31.12.2007. Zeitnah zu dem Einbringungsstichtag (am 28.2.2008) wurden 24% der Anteile o p GmbH an die q-r AG verkauft. Sie werden ersucht, die Unterlagen (Unternehmensbewertung o.a.) die der Kaufpreisfindung zugrunde gelegt wurde, nachzureichen! Diese Unterlagen werden benötigt, damit ein möglichst realistischer gemeiner Wert für die Ermittlung der Schenkungssteuer ermittelt werden kann.“

In der **Eingabe vom 19. Mai 2014** brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Berechnung des gemeinen Wertes zum 31.12.2007:

Anbei erhalten Sie eine Berechnung des gemeinen Wertes nach Wiener Verfahren zum Stichtag 31.12.2007

Der Bewertung wurden die Zahlen des Jahresabschlusses 31.12.2007 und die Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2005 bis 2007 der o p GmbH zugrunde gelegt.

Die Bewertung des Beteiligungsbesitzes erfolgt mit dem bereits vom früheren steuerlichen Vertreter, Metzler & Partner, berechneten gemeinen Wert der Beteiligungen. Diese Werte sind per 31.12.2006 ermittelt worden. Der Wert des Beteiligungsbesitzes ist daher wie bisher mit € 2.733.133,00 angesetzt worden.

Aufgrund dieser Bewertung per 31.12.2007 ergibt sich ein gemeiner Wert der Anteile von € 815,00 je 100,00 Euro Stammkapital. 100% der Anteile an der o p GmbH werden daher einen Wert von € 8.115.000 ergeben.

2. Stichtag der Bewertung:

Maßgeblich für die Bewertung ist der Stichtag für die Verwirklichung des Steuertatbestandes. Dies ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Gründung der a Privatstiftung und der Übertragung des gestifteten Vermögens auf die Stiftung am 05.11.2007.

Für die Ermittlung des Vermögenserwerbes ist gemäß Abschnitt III Z. 1 der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes (Wiener Verfahren 1996) regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes die Ausgangsgrundlage“.

Die Verwirklichung des Steuertatbestandes fand am 05.11.2007 mit der Gründung der Stiftung statt. Die fristgerechte Einreichung der entsprechenden Steuererklärung musste daher vor dem 31.12.2007 stattfinden. Deshalb ist es naheliegend, dass für die Bewertung des Vermögens nur der vorangegangene Bilanzstichtag zum 31.12.2006 herangezogen werden kann. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes kann ein Jahresabschluss zum 31.12.2007 nicht vorliegen und kann daher auch nicht bei der Steuerbemessung berücksichtigt werden.

Beim Ertragswert wird in Abschnitt 2.2 der Richtlinien für das Wiener Verfahren 1996 angeführt, dass in der Regel die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt (=Ermittlungszeitraum) für die Beurteilung in Frage kommen. Auch hier weisen wir darauf hin, dass im Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes nur die Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2006 verwendet werden können, da das Geschäftsjahr 2007 noch nicht abgeschlossen war und diese drei Jahre richtliniengemäß vor dem Ermittlungszeitpunkt (5.11.2007) liegen.

Die Bewertung durch den bisherigen steuerlichen Vertreter per 31.12.2006 hat einen gemeinen Wert des gesamten Gesellschaftsvermögens der o p GmbH in Höhe von € 7.750.000,00 ergeben. Würde der Vermögenswert per 31.12.2007 und die Geschäftsjahre 2005 bis 2007 berücksichtigt, dann ergäbe sich ein gemeiner Wert nach Wiener Verfahren 1996 in Höhe von € 8.150.000,00.

Aus diesem Vergleich ergibt sich, dass sich durch den Ansatz der unterschiedlichen Jahresabschlüsse bzw. Gewinnermittlungsperioden keine sehr wesentliche Änderung in der Bewertung der Anteile der o p GmbH ergibt. Es wird daher beantragt, dass

entsprechend den Richtlinien für das Wiener Verfahren die seinerzeitige Berechnung per 31.12. 2006 des früheren steuerlichen Vertreters, Mag. Metzler & Partner mit einem Gesamtwert der Anteile der o p GmbH in Höhe von € 7.750.000 für die Festsetzung der Schenkungssteuer herangezogen wird.

3. Verkauf von Anteilen an der o p GmbH per 28.02.2008:

Per 28.02.2008 hat sich die q r AG, CH, an der o p GmbH mit 24% beteiligt.

Diese Beteiligung erfolgt durch eine Erhöhung des Stammkapitals von € 1.000.000,00 auf € 1.315.789,00.

Zusätzlich hat die q r AG ein Agio in Höhe von € 4.421.053,00 in die o p GmbH einbezahlt.

Anlässlich der Beteiligung durch die q r AG wurde kein Unternehmensbewertungsgutachten erstellt, sondern es ist folgende Formel für die Bewertung der Gesellschaft zu Grunde gelegt worden:

$EBITDA \times 10$

Minus verzinsliches Fremdkapital

=Gesamtwert der Gesellschaft.

Dabei ist ein EBITDA (Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) in Höhe von ca. € 3,4 Millionen für die folgenden 10 Jahre geschätzt oder prognostiziert worden; abzüglich des verzinslichen Fremdkapitals von ca. € 15.650.000,00 ergab sich daher ein errechneter Unternehmenswert von ca. € 18.420.000,00 für 100% der Anteile.

Rückblickend betrachtet sind allerdings diese geschätzten Ergebnisse nie tatsächlich erreicht worden. Die Entwicklung des EBITDA der o p GmbH zeigt folgendes Bild:

Für die Jahre 2007 bis 2012 ist ein EBITDA von durchschnittlich € 2.125.000,- erzielt worden (siehe Beilage). Bei der Berechnung nach der oben angeführten Formel (EBITDA x 10 abzüglich Schulden in Höhe von € 15,6 Mio.) würde sich rückwirkend betrachtet ein Unternehmenswert der o p GmbH in Höhe von ca. 5,6 Mio. ergeben.

Die Beteiligung der q r AG ist nach dem Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes erfolgt, deshalb ist eine Berücksichtigung dieses Verkaufes für eine alternative Bewertung gegenüber dem Wiener Verfahren nicht zulässig.

Gemäß Abschnitt II der Richtlinien für das Wiener Verfahren 1996 kommen allenfalls Verkäufe aus dem Ermittlungszeitraum für eine alternative Bewertung in Betracht. Der Ermittlungszeitraum sind allerdings gemäß Abschnitt III Ziffer 2 (1) der Richtlinie die letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt (Verwirklichung des Steuertatbestandes) und nicht nach dem Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung.

Für die Bewertung der Anteile ist es daher nicht zulässig Prognosewerte für die Zukunft in die Bewertung einfließen zu lassen bzw. Verkäufe nach dem Ermittlungszeitpunkt für die Berechnung heranzuziehen.

Eine Bewertung der Einbringung der Gesellschaftsanteile der o p GmbH und der n GmbH zum Zeitpunkt 05.11.2007 anhand eines Verkaufes im Februar 2008 ist daher nicht zulässig und es wird daher wie bereits erwähnt der Antrag gestellt, die Schenkungssteuer anhand der vom damaligen steuerlichen Vertreter Metzler & Partner ermittelten Bemessungsgrundlage festzusetzen. Die Bemessungsgrundlage für die Übertragung der Anteile an der o p GmbH (0,99%) und der n GmbH (24,01%) beträgt laut Schreiben der Kanzlei Metzler & Partner vom 16.4.2008 insgesamt € 1.662.208,75.

4. Verjährung der Ansprüche:

Nicht zuletzt ersuchen wir das Finanzamt um Überprüfung der Verjährung in diesem Zusammenhang. Die Verwirklichung des Steuertatbestandes fand im November 2007 statt, sodass der Fristenlauf für die fünfjährige Bemessungsverjährung (§ 207 und § 208 BAO) mit Beginn des Jahres 2008 begonnen hat und daher grundsätzlich per 31.12.2012 die Verjährung eingetreten ist; Amtshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch das Finanzamt haben am 13.12.2007 durch ein Ersuchen um Ergänzung betreffend Vorlage der Berechnungen für den gemeinen Wert stattgefunden und dann erst wieder im Dezember 2013 durch den gegenständlichen Vorhalt vom 9.12.2013. Da somit inzwischen fünf Kalenderjahre ohne Amtshandlung des Finanzamtes verstrichen sind, ist unseres Erachtens Verjährung eingetreten. Dies auch trotz der Tatsache, dass das Ersuchen um Ergänzung vom Dezember 2007 erst im Kalenderjahr 2008 von der Abgabepflichtigen beantwortet worden ist. Die Beantwortung eines Vorhaltes stellt unseres Erachtens nämlich keine nach außen erkennbare Amtshandlung der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gemäß § 209 Abs. 1 BAO dar. Vielmehr war das Ersuchen um Ergänzung im Dezember 2007 selbst die Amtshandlung und ist die Beantwortung eines Vorhaltes eine Handlung des Abgabepflichtigen, die auf eine Unterbrechung der Verjährungsfrist keine Auswirkung mehr haben kann.“

Am **25. Juni 2014** begann eine **Betriebsprüfung** des beschwerdegegenständlichen Vorganges.

In der **Eingabe vom 2. September 2014** brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Verjährung der Abgabenansprüche:

Nach Überprüfung der Rechtslage und des gegenständlichen Verfahrens ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Festsetzung der Schenkungssteuer für das Jahr 2007 wegen Verjährung nicht mehr möglich ist.

Wir führen dazu folgendes aus:

Die Stiftungsurkunde und somit die Widmung des gegenständlichen Vermögens erfolgte am 5.11.2007.

Folgendes Vermögen wurde anlässlich der Gründung der a Privatstiftung gewidmet:

Barvermögen von € 70.000,00

Geschäftsanteil an der I GmbH, 15%, Stammeinlage € 7.500,00

Geschäftsanteil an der „n GmbH“; 25%, Stammeinlage € 9.000,00

Die zusätzliche Widmung von € 9.900 Stammeinlage (0,99%) an der o p GmbH durch die k Privatstiftung erfolgte treuhändig. Der Geschäftsanteil ist für die Rechnung der „n GmbH“ gehalten worden und wird das Treuhandverhältnis von der a Privatstiftung fortgesetzt. Es handelt sich daher dabei um keine Zuwendung, die zu einer Schenkungssteuer führen könnte.

Die Stiftungsurkunde wurde am 5.11.2007 von allen Beteiligten unterfertigt und am 8.11.2007 dem Finanzamt Feldkirch angezeigt.

Gemäß § 8 Abs. 3 lit. b iVm mit § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG in der im Jahr 2007 geltenden Fassung löst diese Vermögenswidmung im Jahr 2007 eine Schenkungssteuerpflicht in Höhe von 2,5% vom Wert des zugewendeten Vermögens aus.

Die Verwirklichung des Steuertatbestandes fand somit im November 2007 statt. Die Frist für die fünfjährige Bemessungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO begann daher gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2007 (31.12.) zu laufen. Die 5 jährige Verjährungsfrist für die Bemessung der Schenkungssteuer ist daher am 31.12.2012 abgelaufen.

Eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr wäre dann eingetreten, wenn innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches von der Abgabenbehörde unternommen worden wäre (§ 209 Abs.1 BAO). Dies ist jedoch nicht der Fall gewesen, da im Zeitraum vom 31.12.2007 bis 31.12. 2012 keine derartige nach außen erkennbare Amtshandlung stattgefunden hat.

Eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches war das Ersuchen um Ergänzung vom 9.12.2013, mit dem u.a. eine Bewertung der Anteile an der n GmbH und der o p GmbH per 31.12.2007 angefordert wurde. Diese Amtshandlung fand allerdings bereits nach dem 31.12.2012 und somit außerhalb der Verjährungsfrist statt und kann diese Amtshandlung somit auch keine Verlängerung der Verjährungsfrist mehr bewirken.

Bereits am 13.12.2007 hat die Abgabenbehörde ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile an der I GmbH, der n GmbH und der o p GmbH an den Stifter gesendet. Dieses Ersuchen um Ergänzung wäre zwar eine nach außen erkennbare Amtshandlung gewesen, sie konnte aber keine Verlängerungswirkung hinsichtlich der Verjährungsfrist entfalten, da das Ersuchen nicht innerhalb der Verjährungsfrist (§ 209 Abs.1 BAO) sondern davor ergangen ist.

Auch die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13.12.2007 durch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.4.2008 führt zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist. Ebenso wenig wie die Anrufe des steuerlichen Vertreters jeweils am 24.1., 27.2. und 17.3.2008 bei der zuständigen Sachbearbeiterin, in denen der steuerliche

Vertreter jeweils eine Verlängerung der Beantwortungsfrist für das Ergänzungersuchen erwirkt hat. Über diese Telefonate hat die Sachbearbeiterin EDV-Aktenvermerke erstellt.

Zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen nämlich nur nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches. Die Beantwortung des Ergänzungersuchens am 16.4. als solches ist daher keine Amtshandlung, da sie nicht durch die Behörde sondern durch die Abgabepflichtige bzw. deren steuerlichen Vertreter erfolgt ist. Unter Amtshandlungen können nur Tätigkeiten der Behörde verstanden werden wie z.B. Erlassen von Bescheiden, Durchführung einer Prüfung oder Nachschau, Aufforderung zur Einreichung von Abgabenerklärungen, Anfragen (Vorhalte) als solche an den Abgabepflichtigen etc. (siehe Ritz § 209 Rz 10 bis 23. Auch die Telefonate des steuerlichen Vertreters mit der Sachbearbeiterin betreffend die Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Ergänzungersuchens können nach der Definition des § 209 Abs. 1 keine Verlängerungshandlung (früher Unterbrechungshandlung) sein, da es sich nicht um eine auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches gezielte Amtshandlung der Behörde, sondern um eine Kontaktaufnahme seitens des Abgabepflichtigen handelte und lediglich ein verfahrensleitendes Verhalten der Behörde und des steuerlichen Vertreters, nämlich die Verlängerung einer Frist für die Beantwortung eines Vorhaltes nach sich gezogen hat. Auch in VwGH 30.9.1998 94/13/0012 wird vom Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass eine schriftliche Vorhaltsbeantwortung eines Abgabepflichtigen keine Amtshandlung der Behörde ist. Auch ein Telefongespräch zwischen der Behörde und dem Abgabepflichtigen könnte nur dann eine Unterbrechungshandlung (Verlängerungshandlung) sein, wenn konkret über die behördliche Fragestellung gesprochen wird. Ein Telefonat über die Verlängerung einer Beantwortungsfrist ist daher keine Verlängerungshandlung.

Auch das Erstellen eines internen EDV-Aktenvermerkes, dass die Vorhaltsbeantwortung später erfolgt, kann keine Verlängerungshandlung sein, da einerseits keine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorliegt und andererseits die Verfassung des Aktenvermerkes nicht nach außen erkennbar war. Für die Wirksamkeit einer Verlängerungshandlung muss die Erledigung über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis bestehen (VwGH 21.3.1995 94/14/0156), ihren Empfänger erreicht zu haben.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich insgesamt, dass der Abgabenanspruch nicht mehr durchsetzbar ist und die Verjährung am 31.12.2012 eingetreten ist.

2. Bewertung der Anteile:

Obwohl daher eine Auseinandersetzung mit den unterschiedlichen Methoden oder Stichtagen für eine Bewertung der oben angeführten Anteile nicht mehr notwendig ist, verweisen wir grundsätzlich nochmals auf unser Schreiben vom 19.5.2014, in dem ausgeführt wurde, dass zur Bewertung der gewidmeten Anteile das Wiener Verfahren anzuwenden ist.

Dies ergibt sich insbesondere aus den Richtlinien für das Wiener Verfahren 1996, sodass nochmals darauf hingewiesen wird, dass der Stichtag vor der Verwirklichung des Steuertatbestandes (das ist der 31.12.2006) heranzuziehen gewesen wäre.

In unserem Schreiben haben wir auch erläutert, warum für die Berechnung des gemeinen Wertes nicht ein Vergleichswert anlässlich der Beteiligung durch die q r AG im Februar 2008 heranzuziehen wäre.

Hinsichtlich der vorgelegten Bewertungen nach Wiener Verfahren per 31.12.2007 (bzw. 30.11.2017 für n GmbH) weisen wir der Ordnung halber noch auf folgende Punkte hin:

- Eine Überprüfung der angesetzten Einheitswerte für die Betriebsliegenschaften ist für uns mangels Vollmacht nicht möglich. Diesbezüglich ersuchen wir um Akteneinsicht und Übermittlung der betreffenden Bescheide zur Prüfung.

- Gemäß Punkt III Z. 1 des Erlasses zum Wiener Verfahren sind bei der Ermittlung des Vermögenswertes die Passivposten gemäß § 224 Abs. 3 C, D, E abzuziehen. Diese Posten umfassen auch die Abfertigungsrückstellungen, die bei Ihrer Berechnung nicht abgezogen worden sind.“

Am 26. September 2014 fand die Schlussbesprechung der Außenprüfung statt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Mit Stiftungsurkunde vom 5.1.2007 widmeten die Stifter der a Privatstiftung neben Bargeldbeträgen auch Gesellschaftsanteile an versch. Unternehmen.

U.a. widmet die k Privatstiftung den Gesellschaftsanteil an der n GmbH entsprechend einer voll erbrachten Stammeinlage von € 9.000,00 (25%) und den treuhändig für Rechnung der n GmbH gehaltenen Geschäftsanteil an der o p GmbH entsprechend einer voll erbrachten Stammeinlage von € 9.900,00 (0,99%).

Der treuhändig gehaltene Anteil an der o p GmbH wird bei der Bewertung direkt im Beteiligungsbesitz der n berücksichtigt.

Gem. § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an GmbH und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert im Sinne des § 10 BewG maßgebend. Der gemeine Wert wird gemäß § 10 BewG 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.

Zeitnah zum Bewertungsstichtag (5.11.2007) wurde mit Notariatsakt vom 28.2.2008 die Erhöhung des Stammkapitals der Fa. o p GmbH FN xxx von € 1.000 000,- auf €1.315.789,00 beschlossen und durchgeführt.

Gleichzeitig wurde die q r AG unter Verzicht der Gesellschafter auf ihr Bezugsrecht zur Übernahme des gesamten Kapitalerhöhungsbetrages zugelassen.

Der Übernahmepreis beträgt 4.421.053,00. Die Kapitalerhöhung entspricht einer Beteiligung von 24%.

Dieser Übernahmepreis ist unter Berücksichtigung der von den Beteiligten vorgenommenen Bewertung und Berücksichtigung widerstreitender Interessen der veräußernden Altgesellschafter und dem erwerbenden Neugesellschafter zustande gekommen.

Somit erscheint der Schluss gerechtfertigt, dass dieser Wert einem Marktpreis nahe kommt.

Dies und dass der Wert dem gemeinen Wert der Anteile entspricht, wurde im Verfahren nicht angezweifelt.

Ermittlung und zahlenmäßige Darstellung siehe Beilagen.

Von der steuerlichen Vertretung wird allerdings weiterhin an der Argumentation bezüglich Verjährung festgehalten.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO für die Schenkungssteuer 5 Jahre. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 BAO).

Nach Ansicht des Finanzamtes wurde mit dem Vorhalt vom 13.12.2007 eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung iSd § 209 BAO innerhalb der Verjährungsfrist unternommen und somit eine Verlängerung der Verjährungsfrist von einem Jahr erwirkt. Eben solche Amtshandlungen sind durch die telefonischen Verlängerungen und dadurch nochmalige Aufforderung zur Übermittlung des gemeinen Wertes inkl. zugrunde gelegter Bilanzen für die gegenständlichen Gesellschaftsanteile unter neuer Fristsetzung erfolgt. Diese Fristverlängerungen die eine neuerliche Anforderung der Unterlagen mit neuer Fristsetzung darstellen, sind ebenfalls Verlängerungshandlungen, die nachweislich innerhalb der Verjährungsfrist gesetzt wurden.“

Die **SchenkSt Bescheide** wurden am **19.1.2015** erstellt.

In der **Beschwerde vom 19.2.2015** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass Verjährung eingetreten sei. Auf die Schriftsätze vom 19.5.2014 und 2.9.2014 wurde verwiesen.

In einem **ergänzenden Schriftsatz vom 29. Jänner 2016** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Begründung, warum unseres Erachtens die Abgabenansprüche betreffend die Schenkungssteuer für das Jahr 2007 bereits verjährt sind, haben wir bereits in unseren Schreiben vom 2.9.2014 und vom 19.5.2014 im Betriebsprüfungsverfahren betreffend die

Schenkungssteuer vorgebracht. Dieses Vorbringen haben wir auch in unserer Beschwerde vom 19.2.2015 zum Inhalt der Beschwerde erhoben.

Im Hinblick auf Ihre Ausführungen in Ihrem Schreiben vom 17.11.2015 erlauben wir uns jedoch noch folgende Ergänzung:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen die Frage, ob in einer Beantwortung eines Vorhaltes durch den Abgabepflichtigen bzw. in telefonischen Ersuchen von Fristverlängerungen für die Beantwortung eines Vorhaltes durch den Abgabepflichtigen jeweils eine Verlängerungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO zu sehen ist.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuer stützt die Auffassung, dass noch keine Verjährung eingetreten sei, hauptsächlich darauf, dass eben in den Telefonaten betreffend die Fristverlängerung für die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13.12.2007 jeweils Verlängerungshandlungen zu sehen seien.

Dass die Beantwortung des Ergänzungsersuchens durch die Abgabepflichtige als solches keine Verlängerung der Verjährungsfrist verursacht, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, wonach nur „Amtshandlungen“ eine Verlängerung der Verjährung verursachen können. Eine „Amtshandlung“ kann nur von der Behörde und nicht vom Abgabepflichtigen durchgeführt werden, sodass die Vorhaltbeantwortung im Jahr 2008 als Verlängerungshandlung ausscheidet.

Somit können auch reine Telefonate mit dem Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass die Beantwortung des Vorhaltes später erfolgt, keine stärkere Wirkung entfalten, als die Beantwortung selbst.

Unseres Erachtens ist es nicht zulässig, aus einem elektronisch festgehaltenen Aktenvermerk mit dem Inhalt „Fristverlängerung bis Ende Februar 08 für STB“ zu schließen, dass bei diesem Telefonat seitens der Finanzbehörde über die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen derart gesprochen worden ist, dass durch das Telefonat, das vom steuerlichen Vertreter initiiert worden ist, eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches stattgefunden hat. Ein derartiger Schluss oder eine derartige Annahme ist durch die Aktenlage nicht gedeckt. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass diese drei Telefonate betreffend die Fristverlängerung ebenso wenig nach außen erkennbare Amtshandlungen darstellen, wie die Beantwortung des Vorhaltes selbst.“

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14. März 2016** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Beschwerde wurde wegen des behaupteten Einritts der Bemessungsverjährung gem. § 207 BAO erhoben. Dabei wurde einerseits auf das dazu im Laufe des Prüfungsverfahrens Vorgebrachte verwiesen und die Stellungnahmen vom 19.05.2014 und 2.9.2014 nochmals angeschlossen. Auf Vorhalt des Finanzamts wurde eine weitere Stellungnahme vom 29.1.2016 abgegeben.

Im Verfahren wurde bisher im Hinblick auf die Verjährung vorgebracht, dass im Vorhalt vom 13.12.2007 keine Verlängerungshandlung gem. § 209 Abs. 1 BAO gesehen werden könne, weil diese Amtshandlung vor Beginn der Verjährungsfrist gem. §§ 207 und 208 BAO erfolgte und die Beantwortung des Vorhalts im Jahre 2008 keine Amtshandlung darstelle. Weiters hätten auch die Anrufe vom steuerlichen Vertreter vom 24.1., 27.2. und 17.3.2008, mit denen jeweils eine Fristverlängerung zum Ergänzungsansuchen erwirkt wurde zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist geführt, weil damit keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung eines Abgabenspruchs verbunden gewesen seien.

Der von der Sachbearbeiterin über die telefonisch erteilten Fristverlängerungen erstellte Aktenvermerk wurde dem Vertreter ebenfalls zur Kenntnis gebracht, worüber die Stellungnahme vom 15.12.2014 abgegeben wurde, dass davon auszugehen sei, dass wohl lediglich die Verlängerung der mit Vorhalt vom 13.12.2007 gesetzten Frist Inhalt gewesen sei und daher auch in den Telefonaten keine Verlängerungshandlungen iSd § 209 BAO zu sehen wären und im Ergebnis daher das weitere Ersuchen um Ergänzung vom 9.12.2013 bereits nach Ablauf der Verjährung mit Ablauf des 31.12.2012 erfolgt sei. Auch in der Stellungnahme vom 29.01.2016 wird wiederholt, dass es unzulässig sei, in den Telefonaten betreffend der Fristverlängerung für die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13.12.2007 jeweils Verlängerungshandlungen zu sehen, wie es das Finanzamt tue.

Die Beantwortung eines Ergänzungsansuchens könne keine Amtshandlung darstellen, ebensowenig reine Telefonate mit dem Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass die Beantwortung später erfolgt. Demgemäß könne auch aus dem Aktenvermerk mit dem Inhalt „Fristverlängerung bis Ende Februar 08 für STB“ keine Verlängerungshandlung abgeleitet werden.

Hinsichtlich des Nichteintritts der Verjährung wurde bereits im Bescheid ausgeführt (Verweis auf den Prüfungsbericht):

„Zur Frage der Verlängerungshandlung wurde die Stellungnahme der Sachbearbeiterin des Falls eingeholt. Daraus ergibt sich klar, dass schon die ursprüngliche Unterlagenanforderung mit Schreiben vom 13.12.2007 ausschließlich auf die Festsetzung der Schenkungssteuer bezogen war und auch die mehrmaligen telefonischen Fristverlängerungen im Jahr 2008, mit denen die Vorlage dieser Unterlagen innerhalb der verlängerten Frist erbeten wurde und daher allein auf die Festsetzung der Schenkungssteuer gerichtet war.

Dies wurde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 12.12.2014 wird dazu ausgeführt, dass davon auszugehen sei, dass lediglich die Verlängerung der im Vorhalt vom 13.12.2007 gesetzten Frist besprochen worden sei.

Der Zweck der „Anforderung der Vorlage der Unterlagen...“ ergebe sich naturgemäß aus dem Ersuchen um Ergänzung vom 13.12.2007 und nicht aus den Telefonaten betreffend die Verlängerung einer Frist.

In den Fristverlängerungen seien daher keine Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 BAO zu sehen.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs.2 BAO für die Schenkungssteuer 5 Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 BAO).

Selbst wenn in der Unterlagenanforderung vom 13.12.2007 keine Verlängerungshandlung gem. § 209 BAO zu erblicken wäre, weil die Anforderung vor Beginn des Laufes der Verjährung im Sinn des § 208 BAO erfolgt ist, sind in den telefonisch vorgenommenen Fristverlängerungen solche zu sehen und diese sind auch nach Ablauf des Jahres 2007 erfolgt und daher die weitere Verlängerungshandlung mit Vorhalt vom 9.12.2013 eine weitere Verlängerungshandlung innerhalb offener Verjährungsfrist.

Daher ist Verjährung insgesamt nicht eingetreten.

In Bezug auf die Stellungnahme der Sachbearbeiterin zu den Fristverlängerungen vom 27.11.2014 ist nach Ansicht des Finanzamtes festzustellen, dass die mehrmalige mündliche Verlängerung erkennbar auf den Vorhalt bzw. auf die Unterlagenanforderung vom 13.12.2007 bezogen ist und mit der Fristverlängerung funktional und inhaltlich die Wiederholung der dortigen Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen unter neuer Fristsetzung durch das Finanzamt verbunden ist.

Wenn heute auch der genaue Inhalt der Telefonate nicht mehr wiedergegeben werden kann, liegen durch die Fristverlängerungen Amtshandlungen vor, die nach außen wirksam und erkennbar wurden und den Zweck verfolgt haben, den Abgabenanspruch geltend zu machen.

Dabei ist nach Ansicht des Finanzamts darauf abzustellen, dass von Seiten des Finanzamts auch nach dem 31.12.2007 als aktenmäßig evidente Amtshandlungen im obigen Sinn (funktional und inhaltlich als Wiederholung der Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen unter neuer Fristsetzung) mehrmals eine Fristverlängerung zur Vorlage der schon mit Vorhalt vom 13.12.2007 angeforderten Unterlagen erteilt wurde. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Verlängerungshandlungen jeweils im Rahmen eines Telefonats erfolgt sind und ausgehend von einer Initiative des Vertreters.

Nicht mit der Beantwortung des Vorhalts oder mit dem Ersuchen um Fristverlängerung, aber mit der Erteilung der Fristverlängerung liegt nach Ansicht des Finanzamts zweifellos ein Behördenakt vor, der gleich einer Erinnerung zum Vorhalt oder sonstigen Wiederholung der Anforderung auch zweifellos nach außen in Erscheinung getreten ist.

Dabei kommt es nach Ansicht des Finanzamts nicht darauf an, auf wessen Initiative die Fristverlängerung erfolgt ist, ob diese nun auf Antrag erfolgte oder ob eine solche neue Frist für die Vorlage der erbetenen Unterlagen zB als Erinnerung aus Initiative des Finanzamt gesetzt worden wäre. Inhaltlich stellen sie dasselbe dar.

Bei fortdauernden Amtshandlungen, in deren Wesen es liegt, dass sie eine Zeitspanne hindurch andauern um förmlich beendet zu werden (etwa das Ermittlungsverfahren im Zuge der Veranlagung und der abschließende Abgabenbescheid; abgabenbehördliche Prüfung) ist jede behördliche Teilhandlung, die nach außen wirksam in Erscheinung tritt ein verjährungsfristunterbrechender (Anmerkung: nach neuer Rechtslage verjährungsfristverlängernder) Sachverhalt. Dazu gehören insbesondere Ergänzungsaufträge, wenn dafür ein aktenmäßiger Nachweis besteht, etwa ein Aktenvermerk oder die Aufforderung Unterlagen einzubringen, selbst wenn diese Aufforderungen ein zweites Mal ergehen (Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, Bd. 2, § 209 BAO, S. 2188f unter Verweis auf Reeger-Stoll sowie Ritz).

Offen kann dabei bleiben, ob durch die Änderung des § 209 BAO insofern eine Änderung eingetreten ist, als nach alter Rechtslage eine Unterbrechung der Verjährung wohl den Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuerschuld entstanden ist voraussetzte. Mit und durch die Änderung des § 209 BAO allerdings, der auch nicht auf § 208 BAO (Beginn der Verjährung) abstellt, sondern darauf, dass eine Verlängerungshandlung innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO gesetzt wird und sich die Verjährungsfrist dadurch verlängert, wäre die Bestimmung aber durchaus auch dahingehend auszulegen, dass im Gegensatz zur bisherigen Unterbrechung eine Verlängerung, wie sie in § 209 BAO neu bestimmt wurde, auch eine zukünftige Frist betreffen kann und daher — auch im Hinblick auf den Sinn der Bestimmung — auch Amtshandlungen die nach Verwirklichung des Tatbestands, aber noch vor Beginn des Laufes der Verjährung mit Ablauf des Jahres, gesetzt wurden, die zukünftig erst laufende Frist von vornherein verlängern.“

Im **Vorlageantrag vom 14. April 2016** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerde richtet sich weiterhin gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer in voller Höhe, da wie bereits im Abgabenverfahren und im Beschwerdeverfahren festgehalten wurde, hinsichtlich der Festsetzung der Schenkungssteuer für das Jahr 2007 gemäß § 207 BAO bereits Verjährung eingetreten ist.

Wir verweisen diesbezüglich auf das bisherige Vorbringen sowohl im Betriebsprüfungs- als auch im Beschwerdeverfahren und übermitteln anbei Kopien folgender Schriftsätze:

„Schreiben vom 19.05.2014 an das Finanzamt Feldkirch Team 23

Schreiben vom 02.09.2014 an das Finanzamt Feldkirch Team 23

Beschwerde vom 19.02.2015 an das Finanzamt für GVG Team 23

Ergänzung zur Beschwerde vom 29.01.2016

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob hinsichtlich der Festsetzung der Schenkungssteuer für das Jahr 2007 bereits Verjährung gemäß § 207 BAO eingetreten ist.

Unsererseits wird die Auffassung vertreten, dass die Vorhaltbeantwortung inkl. der Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Vorhaltes im Kalenderjahr 2008 keine Amtshandlungen darstellen, die zu einer Unterbrechung der Verjährung führen. Dies ist in den oben angeführten Schriftsätzen bereits mehrfach erläutert worden. Die Finanzbehörde vertritt im Betriebsprüfungsbericht und in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung eine gegenteilige Rechtsauffassung.

Letztendlich ist daher die Rechtsfrage zu beurteilen, ob einerseits die Beantwortung eines Vorhaltes eine Amtshandlung darstellt, die zu einer Verlängerung/Unterbrechung der Verjährung führt und andererseits ob auch nur die Verlängerung der Frist für die Beantwortung eines Vorhaltes eine Amtshandlung darstellen kann.

Dazu vertreten wir zusammenfassend die Rechtsauffassung, dass aufgrund der herrschenden Rechtsmeinung wohl davon auszugehen ist, dass die Beantwortung eines Vorhaltes keine Amtshandlung darstellt, sodass umso weniger ein Telefonat über eine Fristverlängerung eine solche Amtshandlung darstellen kann. Dies auch zumal der Inhalt der Telefonate nicht mehr feststellbar ist.

Wir ersuchen daher um Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und beantragen gleichzeitig gemäß § 274 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“

In der **Eingabe vom 12. Oktober 2017** brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Ich danke Ihnen für die Übermittlung des Aktenvermerkes vom 27.11.2014 der Sachbearbeiterin des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Frau Helga Berchtold-Küng.

Dieser Aktenvermerk ist uns erstmalig zur Kenntnis gelangt. Bisher sind wir davon ausgegangen, dass die Vermerke, die entsprechend dem Bildschirmausdruck vom 12.06.2014 (siehe Anhang) erstellt worden sind, die einzigen Aktenvermerke in Zusammenhang mit den Fristverlängerungen im Jahr 2008 waren.

Der Aktenvermerk vom 27.11.2014 ist offensichtlich im Zuge des Abgabenvorgangs, das im Jahr 2014 betreffend die Schenkungssteuer abgewickelt wurde, erstellt worden. Aus diesem Aktenvermerk will das Finanzamt ableiten, dass die Erteilung der Fristverlängerungen im Jänner bis März 2008 Amtshandlungen darstellen würden, die verjährungsverlängernd wirken würden.

Die verwendete Formulierung „..... und die Vorlage der Unterlagen innerhalb der verlängerten Frist erbeten“ suggeriert, dass in den Telefonaten betreffend die Fristverlängerung auch inhaltlich über die Unterlagen gesprochen worden sei. Auch der Satz: „Zweck der Anforderung der Vorlage der Unterlagen war auch bei den Telefonaten die Ermittlung der Grundlage für die Festsetzung der Schenkungssteuer“

versucht den Eindruck zu vermitteln, dass bei den Telefonaten über den Zweck der Unterlagenanforderung inhaltlich gesprochen worden sei.

Die konkrete Anforderung der Unterlagen ist vom Finanzamt mit dem Schreiben vom 13.12.2007 erfolgt, dieses Schreiben stellt eindeutig eine Amtshandlung dar und war auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer gerichtet.

Der Aktenvermerk vom 27.11.2014 beweist nur, dass in den Telefonaten der damaligen steuerlichen Vertretung mit der Sachbearbeiterin des Finanzamtes das Thema der Verlängerung der Frist — somit ein verfahrensleitendes Thema — besprochen worden ist.

Keineswegs beweist er aber, dass inhaltlich über die Vorlage und den Inhalt der Unterlagen gesprochen worden ist. Aus diesem Grund liegt daher im Jahr 2008 in Übereinstimmung mit VwGH 30.09.1998, 94/13/0012 keine Amtshandlung des Finanzamtes vor.

Wir weisen nochmals darauf hin, dass ein Ersuchen für eine Fristverlängerung zur Beantwortung eines Ergänzungsersuchens keine stärkere Wirkung entfalten kann, wie die Beantwortung vom 16.4.2008 selber.

Wenn nun der Inhalt von Telefongesprächen nicht mehr vollständig festgestellt werden kann, dann kann auch nicht mehr in die Gespräche interpretiert werden, als tatsächlich im elektronischen Akt des Finanzamtes im Jahr 2008 zeitnah festgehalten worden ist.

Wir haben versucht mit der damaligen Sachbearbeiterin in der Kanzlei Mag. Metzler und Partner Kontakt aufzunehmen, um auch Ihrerseits eine Stellungnahme zu den Telefonaten zu erhalten. Wir werden versuchen die Rückmeldung noch vor dem Verhandlungstermin am 17.10.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung zu stellen.

Bewertung der Anteile der o p GmbH:

Wir weisen noch darauf hin, dass im Abgabenverfahren beim Finanzamt auch über die Höhe der Bewertung der in die a Privatstiftung eingebrachten Anteile an der n GmbH Uneinigkeit bestanden hat.

In eventu wird daher beantragt, dass bei einer Festsetzung der Schenkungssteuer die Bewertung der dort enthaltenen Anteile an der o p GmbH zum Schenkungsstichtag 5.11.2007 nach dem allgemein anerkannten Wiener Verfahren zum Stichtag 31.12.2007 vorgenommen wird. Bei der Bewertung der tatsächlich übertragenen Anteile an der n GmbH wäre daher der Beteiligungsbesitz an der o p GmbH nicht mit € 3.500.000 sondern mit € 2.124.186 zu berücksichtigen (siehe Bewertung der BP vom 26.9.2014 und das Vorbringen in den Schriftsätzen im Abgabenverfahren vom 19.5.2014 und vom 2.9.2014).

Dadurch ergäbe sich für die übertragenen Anteile an der n GmbH ein gemeiner Wert von € 3.084.677.“

Das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 17. Oktober 2017 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Mag. Treichl: Am 12.11.2007 wurde die Stiftungsurkunde beim Finanzamt angezeigt. Mit Ergänzungsansuchen vom 13.12.2007 hat das Finanzamt zur Feststellung des Wertes des zugewendeten Vermögens die Bilanzen und gemeinen Werte der in die Stiftung eingebrachten Geschäftsanteile abverlangt. Frist zur Beantwortung war der 28.01.2008. Auf Grund von telefonischen Anfragen durch die Steuerberatungskanzlei kam es zu mehrmaligen Fristverlängerungen durch das Finanzamt. Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin übermittelte mit Schreiben vom 16.04.2008 die Bilanzen zum 31.12.2006. In Folge wurde der Akt an die Betriebsprüfung abgetreten. Die Betriebsprüferin übermittelte der Beschwerdeführerin am 12.12.2013 einen Vorhalt. Am 25.06.2014 begann eine Betriebsprüfung des beschwerdegegenständlichen Vorganges. Am 26.09.2014 fand die Schlussbesprechung der Außenprüfung statt. Die SchenkSt-Bescheide wurden am 19.01.2015 erstellt.

Wird dieser Sachverhalt außer Streit gestellt?

Dr. Bereuter: Ja.

AD RR Rehleindt: Ja.

Mag. Treichl: Ist bei den Bescheiden betreffend g i, g j und g h nur die Verjährung strittig?

Dr. Bereuter: Ja.

AD RR Rehleindt: Ja.

Mag. Treichl: Ist ein Kompromiss möglich?

Dr. Bereuter: Wie sähe ein möglicher Kompromiss aus?

Mag. Treichl: Zum Beispiel, dass Sie auf eine Verjährungseinrede verzichten, dafür ist das Finanzamt mit der Bewertung nach dem Wiener Verfahren einverstanden.

AD RR Rehleindt: Damit hat das Finanzamt ein Problem. Wir konnten eine Bewertung nach dem Wiener Verfahren mit den maßgeblichen Bilanzen nicht durchführen, schon aus dem Grund, weil für die Tochtergesellschaft, die o p, die Bilanzen nur bis zuletzt 2006 vorhanden sind. Die 2007er Bilanzen wurden nicht vorgelegt. Wir haben aber auch nicht mehr weiter darauf gedrungen, weil wir den Wert aus der Kapitalerhöhung abgeleitet haben. Deshalb ist auch dieser rechnerische gemeine Wert nach dem Wiener Verfahren eigentlich nicht mit allen maßgeblichen Bilanzen.

Dr. Bereuter: Ich glaube, wir haben es schon noch nach 31.12.2007 gerechnet.

AD RR Rehleindt: Im Berechnungsbogen steht beim Beteiligungsbesitz ausdrücklich die Anmerkung "nur Werte 2006".

Dr. Bereuter: Das sind aber nur die Töchter in der o p. Die o p selber ist bewertet zum 31.12.2007.

AD RR Rehleindt: Ja, aber das ist eine überschlagsmäßige Bewertung, ich glaube ohnehin auch auf Anforderung, was der rechnerische Wert so wäre, allerdings

ausdrücklich mit den 2006er Werten hinsichtlich dem Beteiligungsbesitz bei der o p selber. Wir haben, weil wir aus dieser Kapitalerhöhung abgeleitet den Wert geschätzt haben und dies im Verfahren an sich nicht als überbewertet beeinsprucht wurde, keine weiteren Unterlagen verlangt. Über einen Kompromiss bezüglich des Wertes kann man immer sprechen, weil die Werte keine festgestellten Werte sind, egal nach welchem Verfahren sie ermittelt oder geschätzt werden.

Dr. Bereuter: *In der Bewertung, die wir damals bei der Schlussbesprechung gehabt haben, steht - zugegebenermaßen - beim Beteiligungsbesitz "Werte 2006" drinnen plus das, was die n wäre, wo wir da anstatt diesen 2,1 Mio. Euro die 3,5 Mio. Euro letztendlich zugrunde gelegt haben.*

AD RR Rehleendt: *Die 3,5 Mio. Euro sind ja bei der o p.*

Dr. Bereuter: *Die 3,5 Mio. Euro sind der Anteil an der o p.*

AD RR Rehleendt: *Und in der o p sind ja ihre eigenen Töchter drinnen.*

Dr. Bereuter: *Richtig.*

AD RR Rehleendt: *Das heißt, die fehlenden Bilanzen von den Untergesellschaften in der o p haben wir deswegen nicht gebraucht, weil wir gesagt haben, dass wir den Wert für die o p aus der Kapitalerhöhung ableiten. Wir sind eh nicht böse reingestiegen.*

Dr. Bereuter: *Und wir behaupten, dass es böse war.*

AD RR Rehleendt: *Wir sind nicht zu einem überhöhten Wertansatz gekommen, weil die eigene Bewertung ist von 18 Mio. Euro ausgegangen. Wir haben dann hochgerechnet auf 14 Mio. Euro. Daher sind die Wertansätze nicht wahnsinnig hoch.*

Dr. Bereuter: *Mein Gegenargument bei dieser Bewertung war damals, dass sie bei dieser Kapitalerhöhung mit 3 Mio. Euro EGT gerechnet haben. Tatsächlich wurde das von der o p nie erzielt. Rückwirkend betrachtet hätte der Erwerber eigentlich nie mehr das gezahlt, wenn er gewusst hätte, dass diese Prognosen eigentlich daneben sind.*

AD RR Rehleendt: *Mit der Prognose kann immer etwas passieren.*

Dr. Bereuter: *Es ist jetzt 7 Jahre später und wir könnten eigentlich sagen, dass es nicht die 3,5 Mio. Euro wert ist sondern bloß die 2 Mio. Euro, weil die Ergebnisse tatsächlich nie erzielt wurden. Wir haben jetzt die bessere Einsicht, aufgrund dessen, dass wir relativ spät dran sind.*

AD RR Rehleendt: *Das ist richtig. Das haben wir eigentlich immer, aber nichts desto trotz dürfen wir die Sicht aus dem Stichtag jetzt nicht beiseite schieben. Man muss an und für sich immer die Sicht des Stichtages anlegen. Spätere Entwicklungen kann ich eigentlich nicht miteinbeziehen.*

Dr. Bereuter: *Auf der anderen Seite machen wir es tatsächlich doch, weil wir nicht den Stichtag z.B. 05.11.2007 hernehmen, sondern wir schauen, was im Februar 2008 war, als man dann etwas verkauft hat. Wir gehen also doch wieder in die Zukunft und projizieren es in die Vergangenheit.*

AD RR Rehleindt: Das sind ein paar Monate. Ich bin mir sicher, dass dort keine anderen Werte als die 2007er Werte als Basis für die Schätzung der Zukunft gedient haben. Dort sind wir im Bereich der Fristen, die von der Rechtsprechung absolut abgedeckt sind, da man Veräußerungsvorgänge in einem Zeitraum von zumindest 13 Monaten berücksichtigen muss, es sei denn, es treten irgendwelche besonderen Umstände zwischen dem Stichtag, auf dem die Bewertung beruht, und den Veräußerungsvorgängen ein. Ich sehe nicht, dass hier irgendwelche gravierenden Änderungen eingetreten sind. Die Bilanzen 2007/2008 haben wir im Akt. Dort ist die Eigenkapitalsituation bei der o p nur deswegen angestiegen, weil die Kapitalerhöhung stattgefunden hat. Sonst ist da nichts Besonderes ersichtlich. Die Veräußerungsvorgänge waren sicher in einem zeitlichen Rahmen, bei dem man sagt, dass es jetzt nicht so weit weg ist. Was haben wir denn jetzt für einen Wert?

Dr. Bereuter: 4.460.000 Euro ist der Wert, der laut Bescheid zugrunde gelegt wurde.

AD RR Rehleindt: Wir haben in der n nicht nur die o p, sondern in der n selber haben wir auch relativ erhebliches Vermögen, das durch die verfahrensmäßigen Abschläge, die im Wiener Verfahren vorgesehen sind, gekürzt wird und darüber hinaus gekürzte Vermögenswerte, wo nur die 85% angesetzt wurden als neu gegründete Gesellschaft, wo ich aber das Vermögen der Gesellschaft ja praktisch nur in Bankguthaben und Konzernforderungen habe. Das ist also eigentlich ein Vermögen, das Abschläge an sich nicht rechtfertigt. Wir haben in einem einzigen Teilbereich den Wert aus Veräußerungsvorgängen abgeleitet. Ansonsten sind wir bei der Spitzengesellschaft im Wiener Verfahren, was sehr begünstigend wirkt.

Mag. Treichl: Es gibt also keinen Kompromiss?

Dr. Bereuter: Nein.

AD RR Rehleindt: Nein.

Mag. Treichl: Was spricht gegen die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung?

Dr. Bereuter: Es wurde an und für sich der Antrag gestellt, die Bewertung nach dem Wiener Verfahren vorzunehmen, wie es in den Richtlinien vom Ministerium vorgesehen ist. Dieser Verkauf hat erst im Jahr 2008 stattgefunden. Rückblickend betrachtet sind die Prämissen, die diesem Verkauf zugrunde gelegt wurden, nie eingetreten. Ein Verkauf zu diesem Preis hätte realistisch gesehen nicht mehr stattgefunden, weil die o p die Ergebnisse, die prognostiziert waren, nicht erzielt hat. Deshalb war mein Antrag, dass man die Überlegung macht, das Wiener Verfahren zum 31.12.2007 herzunehmen. Unser Antrag wäre, in der Bewertung mit den 4.460.000 Euro, diese 3,5 Mio. Euro Beteiligungsbesitz an der o p herauszunehmen und stattdessen den Wert nach Wiener Verfahren über 2.124.000 Euro, den wir bei der Schlussbesprechung besprochen haben, anzusetzen.

AD RR Rehleindt: Bei der Schlussbesprechung haben wir aber den abgeleiteten Wert gehabt.

Dr. Bereuter: Das ist richtig.

AD RR Rehleendt: Also auch schon bei der Schlussbesprechung wurde der abgeleitete Wert angesetzt.

AD RR Rehleendt zitiert aus dem Protokoll über die Schlussbesprechung.

AD RR Rehleendt: Wir haben da diesen abgeleiteten Wert aus den Veräußerungen von den vier Altgesellschaften der o p angeführt. Und dagegen wurde nicht eingewendet, dass der Wert dem Marktwert nicht entsprechen würde. Aus einer späteren Entwicklung kann sich immer etwas Anderes ergeben. Man sieht an der Börse, wie schnell es gehen kann, dass sich Werte verändern. Dieser Wert war auch Gegenstand bei der Schlussbesprechung und wurde nicht beeinsprucht.

Mag. Treichl: Bitte zu Ihrem übrigen Vorbringen, Herr Dr. Bereuter.

Dr. Bereuter: Das übrige Vorbringen ist eigentlich zusammengefasst die konkrete Frage, ob der Festsetzungsanspruch im Jahr 2014 bereits verjährt war. Zwischen dem 01.01.2008 und dem nächsten Vorhalt im Dezember 2013 hat aus unserer Sicht keine Amtshandlung des Finanzamtes stattgefunden. Somit ist die am 01.01.2008 beginnende Verjährungsfrist am 31.12.2012 abgelaufen und das Ergänzungsersuchen vom Dezember 2013 außerhalb der Verjährungsfrist. Konkret ist der Punkt jener, dass die Vorhaltsbeantwortung, die im April 2008 vom früheren Steuerberater stattgefunden hat, aus unserer Sicht bzw. laut Kommentarmeinung von Ritz keine Amtshandlung darstellen kann. Umso weniger können Vorgänge wie Telefonate, die auf Fristverlängerung abzielen, eine Amtshandlung der Behörde sein.

Mag. Treichl: Und das auch dann nicht, wenn die Behörde die Fristverlängerung telefonisch genehmigt?

Dr. Bereuter: Ja, das ist meine Meinung. Das wird vermutlich der Knackpunkt sein.

AD RR Rehleendt: Der Vorhalt im Dezember 2007 ist innerhalb der offenen Verjährungsfrist, wenn auch vor dem 01.01., ergangen. Das heißt, dass ich sehr wohl zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und einem Eintritt der Verjährung eine Amtshandlung habe, die als Verlängerungshandlung anzusehen ist. Ich kann meiner Meinung nach auch durchaus eine zukünftige Frist bereits im Vorhinein verlängern, auch wenn der Verjährungslauf an sich noch nicht begonnen hat. Eine zukünftige Frist kann ich im Gegensatz zu einer Unterbrechung auch bereits verlängern. Was die Fristverlängerungen betrifft, ist für mich nicht maßgeblich, dass der Vorhalt beantwortet worden ist im Jahr 2008 und dass man um eine Fristverlängerung angefragt hat im Jahr 2008. Alle Handlungen, die seitens des Vertreters oder des Abgabepflichtigen ans Finanzamt kommen, sind natürlich keine verlängerten Handlungen. Aber die Erteilung der Fristverlängerung ist sehr wohl eine Handlung des Finanzamtes und ist nicht nur verfahrensrechtlich maßgeblich. Funktionell kommt der Erteilung der Fristverlängerung durch das Finanzamt ja die Aufforderung der Vorlage dieser Unterlagen innerhalb der verlängerten Frist zu. Das heißt, die Erteilung der Fristverlängerung ist ein

Behördenakt, der hier auch Verlängerung bewirkt. Dadurch ist die unstrittige Anfrage im Jahr 2013, die noch vor Beginn der Prüfung gewesen ist, dann wieder in der verlängerten Verjährungsfrist. Es ist nicht so, dass die Beantwortung eines Vorhaltes im Jahr 2008 verlängernd wirkt, aber die Reaktion des Finanzamtes darauf. Wenn ich eine Frist erteile, dann ist das eine Handlung des Finanzamtes und das haben wir im Jahr 2008 drei Mal. Das sind meiner Ansicht nach auch sicher verjährungsverlängernde Handlungen, sodass die Anfrage im Jahr 2013 innerhalb der offenen Frist war, selbst wenn man die Anfrage im Jahr 2007 nicht als Unterbrechungs- oder Verlängerungshandlung ansehen würde.

Dr. Bereuter: *Das ist der Knackpunkt. Der erste Vorhalt aus dem Jahr 2007 kann meiner Meinung nach keine Verlängerungshandlung für eine Frist sein, weil die ja erst am 01.01.2008 zu laufen begonnen hat. Diese Handlung hat vor dem Fristlauf stattgefunden. Wenn sich der Steuerberater gar nicht gemeldet hätte bzw. einfach gewartet hätte, bis er die Unterlagen beieinander gehabt hätte und am 16. April den Vorhalt beantwortet hätte, wäre die Frist nicht verlängert worden. Dadurch, dass er so höflich war und in einem Telefonat um Fristverlängerung angesucht hat, verlängert sich die Verjährungsfrist. Das ist aus meiner Sicht nicht verständlich. Wenn schon der Akt der Beantwortung des Vorhalts keine Verlängerungshandlung ist, dann kann aus meiner Sicht das Ersuchen, dass es noch ein bisschen dauert, keine Verlängerungshandlung sein. Wir wissen nicht, was in dem Telefonat inhaltlich stattgefunden hat. Die damalige Sachbearbeiterin von der Kanzlei Metzler kann sich an den Inhalt des Telefonates nicht mehr erinnern. Wenn man dem Finanzamt mitteilt, dass man die Unterlagen in einem Monat vorlegt und dann wieder auflegt, wo war dann die Amtshandlung? Wenn das Finanzamt sagt, man solle es dann aber wirklich bringen, ist es dann eine Amtshandlung? Es ist nicht mehr möglich festzustellen, was damals tatsächlich in diesem Telefonat gesagt wurde.*

AD RR Rehleendt: *Dass die Sachbearbeiterin vom Finanzamt der Sachbearbeiterin von der Kanzlei Metzler diese Verlängerung erteilt hat, ist schon eindeutig.*

Dr. Bereuter: *Die Sachbearbeiterin von der Kanzlei Metzler hat notiert, dass man vom 28.02. oder 28.03. gesprochen hat, aber wie das Gespräch abgelaufen ist, wurde nicht notiert.*

AD RR Rehleendt: *Der gesamte Gesprächsinhalt wurde natürlich nicht notiert, aber dass die Fristverlängerung als solche erteilt wurde, dürfte unstrittig sein.*

Dr. Bereuter: *Ja, sonst hätte die Sachbearbeiterin wahrscheinlich keine Notiz gemacht.*

AD RR Rehleendt: *Insofern muss man schon von der Erteilung einer Fristverlängerung durch das Finanzamt ausgehen. Das ist ein maßgeblicher Unterschied. Was wäre, wenn sich die andere Seite nicht rührt und das Finanzamt eine Erinnerung rausschickt? Wäre das dann auch nichts? Wenn ich sage, bitte hol die versäumte Handlung innerhalb der neu gesetzten Frist nach, kann man ja auch nicht darüber diskutieren, dass das als Verlängerungshandlung anzusehen wäre. Von der Funktion her ist es eigentlich das Gleiche, weil die Verlängerung der Frist bedeutet ja nichts anderes, als die Wiederholung, dass die Unterlagen dann eben bis zur neuen Frist vorzulegen sind.*

Dr. Bereuter: Auf der anderen Seite wäre eine konkludente Verlängerung der Frist, dadurch dass sich beide eine Weile lang nicht melden, keine Amtshandlung.

AD RR Rehleindt: Da gibt es keine konkludente Fristverlängerung. Dann sind einfach beide Seiten säumig. Es kommt ja darauf an, ob das Finanzamt eine Handlung setzt. Das ist mit der Fristverlängerung eindeutig geschehen.

Dr. Bereuter: Da bin ich anderer Auffassung.

Mag. Treichl: Möchten Sie sonst noch etwas vorbringen, Herr Dr. Bereuter?

Dr. Bereuter: Nein.

Mag. Treichl: Möchten Sie noch etwas vorbringen, Herr Regierungsrat?

AD RR Rehleindt: Ich beantrage die Abweisung, weil die Verjährung nicht eingetreten ist und auch die Wertfeststellung zutreffend erfolgt ist.

Mag. Treichl: Ihr Schlusswort bitte, Herr Dr. Bereuter.

Dr. Bereuter: Ich beantrage die Stattgabe der Beschwerde aufgrund der eingetretenen Verjährung.

Auf Vorhalt übermittelte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht die Bilanzen der Tochtergesellschaften sowie eine Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren.

Zu dieser Wertermittlung brachte das Finanzamt in der **Stellungnahme vom 19. März 2018** im Wesentlichen vor:

„Das FA hat den Wert des Beteiligungsbesitzes der n GmbH = Beteiligung an der o p GmbH aus der Veräußerung von Anteilen daran durch die vier von einander unabhängigen Gesellschafter der o p, k Privatstiftung (g), s , t und u aus dem vereinbarten Übernahmspreis bei der zeitnahen Kapitalerhöhung abgeleitet und geschätzt (s.a. RV/7101033/2010 vom 19.05.2016, VwGH vom 17.02.2000, 97/16/0039).

Diese ist zeitnah am 28.2.2008 erfolgt und umfasste die Kapitalerhöhung eines Dritten, bisher nicht Beteiligten gegen Agio. Es ist auch keine wesentliche Änderung des Vermögens zwischen den Stichtagen 5.11.2007 und 28.2.2008 ersichtlich, zudem ist davon auszugehen, dass eine derartige Veräußerung auch mit einer längeren Vorlaufzeit erfolgt. Dazu heißt es auch im Lagebericht zum 31.12.2008, dass der bereits im Geschäftsjahr 2007 beschlossene Anteilsverkauf in Höhe von 24% an die q r Management AG im ersten Halbjahr 2008 planmäßig realisiert wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass die Wertverhältnisse bei diesen Verkäufen den Verhältnissen bei Widmung des Anteils an der n entsprachen.

Dass die den Kaufpreis (Übernahmspreis) für die Kapitalerhöhung unter Verzicht auf die eigenen Bezugsrechte betreffende Willensbildung bei den veräußernden vier renommierten Unternehmern als Gesellschafter der o p GmbH nicht in unabhängiger Entscheidung der Veräußerer aus persönlichen Gründen erfolgt wären oder sonstige gem. § 10 Abs. 2 nicht zu berücksichtigende ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse

vorgelegen wären, ist nicht anzunehmen und hat auch das gesamte Verfahren nicht ergeben (s.a. VwGH vom 25.06.1997, 95/15/0117). Aber selbst bei einheitlicher Beurteilung ergäbe sich, dass eine Schätzung auch aus nur einer Veräußerung zutreffend erfolgen kann (VwGH vom 15.03.2001, 2000/16/0110), was hier nach den gegebenen Verhältnissen nach Ansicht des FA der Fall wäre. Es liegen aber grundlegend vier unabhängige Veräußerungen von voneinander unabhängigen Gesellschaftern vor.

Der aus der Veräußerung abgeleitete Preis ist nach Ansicht des Finanzamts daher geeignet, daraus den gemeinen Wert gem. § 10 Abs. 2 BewG abzuleiten, wobei bei Vorliegen von Veräußerungen mit marktkonformer Preisbildung der Vorrang vor anderen Schätzungsmethoden zukommt. Nach Angaben der steuerlichen Vertretung erfolgte die Preisbildung hier auch nach betriebswirtschaftlichen Ermittlungsmethoden marktkonform unter Berücksichtigung von Erträgen und Vermögen (Ertragswert nach EBITDA und Abzug des verzinslichen Fremdkapitals), was einen Unternehmenswert von rd. 18,4 Mio € ergab.

Die Ableitung des gemeinen Wertes aus den Anteilsveräußerungen durch das FA (ohne Einbeziehung der zugeführten Mittel aus der Kapitalerhöhung) ergab für 100% Beteiligung an der o p GmbH konsistent auch 14 Mio €. Davon findet $\frac{1}{4}$ d.i. 3,5 Mio Eingang in den gegenständlichen Wertansatz.

Gegen die Richtigkeit des Wertes der o p, dass dieser nicht dem tatsächlichen gemeinen Wert und Marktpreis entsprechen würde, wurde auch nie etwas vorgebracht.

Dem Wert wurde nie entgegengetreten. Dass der Wert dem Marktpreis entspricht, wurde auch unwidersprochen in der Niederschrift vom 26.09.14 festgehalten.

Wenn eingewendet wurde, dass nur Verkäufe vor dem Ermittlungszeitpunkt berücksichtigt werden dürften, so ist dies unzutreffend, da nach der RSpr. klar auch naheliegende Verkäufe nach dem Bewertungszeitpunkt (lt. RSpr. zum bis zu 13 Monate) zur Wertableitung und Schätzung heranzuziehen sind. Dabei ist bei Veräußerungen in erster Linie aus diesen der gemeine Wert abzuleiten.

Daher wurde im Verfahren auch nicht weiter auf die Vorlage von Bilanzen der Tochtergesellschaften der o p GmbH gedrungen, da diese von der Bewertung aus den Anteilsverkäufen mitumfasst sind.

Wenn nunmehr Bilanzen 2007 dieser Gesellschaften vorgelegt werden, ändert dies daher nichts an dem Wert zum Zeitpunkt der Widmung durch die Mitstifterin k Privatstiftung.

Wie oben ausgeführt haben diese Umstände bereits in der Kaufpreisfindung Berücksichtigung gefunden, zumal die Erhöhung auch erst Anfang 2008 erfolgt ist und insgesamt im Zeitraum 2007/2008 beschlossen, konzipiert und durchgeführt wurde, also genau im für die Bewertung maßgeblichen Zeitraum.

Damit wurde mit der Wertableitung aus den Anteilsveräußerungen den Vorgaben des § 10 Abs. 2 BewG und der RSpr. entsprechend ein dem tatsächlichen Wert und der Realität möglichst nahekommender Wert durch Schätzung ermittelt.

Im Vergleich zum rein „rechnerischen Wert“ ist die Wertabweichung so erheblich, dass davon auszugehen ist, dass das Wiener Verfahren im gegebenen Fall keine zutreffende Wertermittlung darstellt. Bei Anwendung wäre zudem zu berücksichtigen, dass ein Paketzuschlag anzuwenden wäre (zumal dies auch der weitaus höhere Verkaufspreis indiziert) und wie unten noch ausgeführt beim Vermögen der Holding pauschale Risikoabschläge nicht anzuwenden wären.

Dass der Wert der Anteile an der übergeordneten n GmbH damit überhöht angesetzt wurde, ergibt sich daher nicht, zumal dort der Vermögenswert auch noch nur mit einem Risikoabschlag von 10% auf 90% gekürzt und davon nochmals nur 85% (= Kürzung um rd. 1,2 Mio €) angesetzt wurde, obwohl sich aus der Struktur des Vermögens eine Wertkürzung mit diesen Pauschalabschlägen eigentlich nicht ableiten lässt. Die Bilanz weist nur ein Bankguthaben iHv 4 Mio € und eine Konzernforderungen von 1 Mio € aus.

Nach dem gegenständlichen Vermögen käme dafür durchaus der Wertansatz zum Nominale mangels besonderer Risikobehaftung infrage (s.a. RV/0391-F/08 vom 26.11.2009). Dies würde für den gewidmeten 25%-Anteil eine Werterhöhung von 300.000 € bedeuten.

Das FA sieht daher auch in der nachträglichen Vorlage der Bilanzen von Tochtergesellschaften der o p GmbH keinen Grund, die vorgenommene Bewertung zu ändern.“

In der **Stellungnahme vom 31. Mai 2018** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

Das Finanzamt Feldkirch spricht davon, dass es sich bei der Beteiligung durch die Firma q r Management AG per 28.02.2008 an der o p GmbH um vier unabhängige Veräußerungen gehandelt habe. Dazu wird festgehalten, dass der vom Finanzamt angesetzte Preis für den Erwerb der Anteile durch die q r Management AG nicht einen Kaufpreis darstellt, sondern, dass die Beteiligung der q r AG durch eine Erhöhung des Stammkapitals und durch einen Gesellschafterzuschuss (Agio) in die o p GmbH erfolgt ist. Aus diesem Grund kann keineswegs von vier unabhängigen Veräußerungen gesprochen werden, vielmehr handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Akt und zwar einer Kapitalerhöhung mit Gesellschafterzuschuss.

Zu diesem Sachverhalt übermittle ich Ihnen anbei nochmal unser Schreiben vom 19.05.2014 (zugestellt an Frau v per E-Mail). In diesem Schreiben haben wir auch ausgeführt, dass der im Februar 2008 berechnete Wert (Ertragswert nach EBITDA) wirtschaftlich überhöht war, weil die tatsächlichen Ergebnisse der Folgejahre deutlich unter den prognostizierten Ergebnissen gelegen hat. Die Nachberechnung des Unternehmenswertes aufgrund der tatsächlich in den Folgejahren erzielten Betriebsergebnisse hat einen Wert von. max. € 5,6 Mio. ergeben. Es ist somit nachgewiesen, dass die q r AG im Verhältnis zu den anderen Gesellschaftern eine überhöhte Einlage in die Gesellschaft getätigt hat. Ein derartiges „Glücksgeschäft“, das den bisherigen Gesellschaftern gelungen ist, kann daher nicht für eine objektive

Bewertung herangezogen werden. Insofern liegen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vor, die bei der Bewertung gemäß § 10 Abs 2 BewG nicht zu berücksichtigen sind. Der damals berechnete Unternehmenswert kann daher für die Wertermittlung nicht herangezogen werden.

Diesbezüglich halte ich nochmals fest, dass die ursprünglichen Gesellschafter die k Privatstiftung, s , t und u anlässlich der Beteiligung durch die q r AG keine Kaufpreiszahlungen erhalten haben und es sich um eine Kapitalerhöhung und ein Gesellschaftereinlage durch die q r AG gehandelt hat.

Aus diesen angeführten Gründen kann dieser „Veräußerungsvorgang“ nicht als Basis für eine Wertberechnung zum 05.11.2007 angenommen werden. Diese Meinung ergibt sich auch aus dem Erlass und somit aus der Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen entsprechend den Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen Wertpapieren und Anteilen (Wiener Verfahren 1996, AÖF-1996/189) sowie dem Erlass des BMF vom 05.02.2002 2081037/1HIV/8/01, AÖF 2002/89, mit Klarstellungen für das Wiener Verfahren.

Nach Punkt 3.4 des Erlasses vom 05.02.2002 ist zwar die Ermittlung des gemeinen Wertes unter Heranziehung von Verkäufen vorzuziehen. Bei der Beurteilung, ob ein Veräußerungsvorgang als Verkäufe im Sinne des § 13 Abs 2 BewG aufgefasst werden kann, ist aber maßgeblich, ob 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.

Dies ist unseres Erachten beim hier vorliegenden einzelnen Veräußerungsgeschäft aus den schon angeführten Gründen (Gesellschafterzuschuss, kein Veräußerungsvorgang, Bewertung anhand unrichtiger Zukunftsprognosen) jedenfalls nicht gegeben.

Das Finanzamt führt im Schreiben vom 19.03.2018 auf Seite 2 vorletzter Absatz auch aus, dass gegen die Richtigkeit des Wertes nie etwas vorgebracht worden sei und dem Wert nie entgegengetreten worden sei.

Dies ist allerdings sowohl im Schreiben vom 19.05.2014, in dem die Bewertung erläutert wurde, als auch im Schreiben vom 02.09.2014 erfolgt, als nochmals auf das Schreiben vom 19.05.2014 hingewiesen worden ist. Bei den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung handelt es sich um Feststellungen des Finanzamtes bzw. um die Sachverhalts- und Rechtsmeinung des Finanzamtes. Ein Widerspruch, der in der Niederschrift hätte festgehalten werden sollen, war rechtlich nicht notwendig, weil die Bewertungsmethode in den Schreiben vor Verfassung der Niederschrift jeweils bestritten worden ist.

Sowohl in der Beschwerde vom 19.02.2015 als auch in der Stellungnahme vom 11.10.2017 an das Bundesfinanzgericht wurde auf die Bewertungsmethode der Anteile der o p GmbH hingewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Notariatsakt vom 5.11.2007 errichteten g i, g j, g h und die k Privatstiftung die Beschwerdeführerin.

Die Stifter widmeten der Beschwerdeführerin ein Barvermögen in Höhe von 70.000,00 € und zwar:

g i	67.000,00
g j	1.000,00
g h	1.000,00
k Privatstiftung	1.000,00

Außerdem widmete Herr i g der Beschwerdeführerin seinen Geschäftsanteil an der l GmbH.

Schließlich widmete die k Privatstiftung der Beschwerdeführerin folgende Geschäftsanteile:

n GmbH und

o p GmbH

Am 12.11.2007 wurde die Stiftungsurkunde beim FA angezeigt.

Mit Ergänzungsansuchen vom 13.12.2007 hat das Finanzamt zur Feststellung des Wertes des zugewendeten Vermögens die Bilanzen und gemeinen Werte der in die Stiftung eingebrachten Geschäftsanteile abverlangt. Frist zur Beantwortung war der 28.1.2008.

Auf Grund von telefonischen Anfragen durch die Steuerberatungskanzlei kam es zur mehrmaligen Fristverlängerungen durch das Finanzamt.

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin übermittelte mit Schreiben vom 16. April 2008 die Bilanzen zum 31.12.2006.

In Folge wurde der Akt an die Betriebsprüfung abgetreten.

Die Betriebsprüferin übermittelte der Beschwerdeführerin am 12.12.2013 einen Vorhalt.

Am 25. Juni 2014 begann eine Betriebsprüfung des beschwerdegegenständlichen Vorganges.

Am 26. September 2014 fand die Schlussbesprechung der Außenprüfung statt.

Die SchenkSt Bescheide wurden am 19.1.2015 erstellt.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig.

Strittig ist lediglich, ob die Festsetzung der Schenkungssteuer innerhalb oder außerhalb der Verjährungsfrist stattgefunden hat, sowie wie die von der k-Privatstiftung zugewendeten Anteile zu bewerten sind.

Der Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen der Verjährung. Die Verjährungsfrist hinsichtlich Schenkungssteuer hat fünf Jahre betragen (§ 207 Abs 2 BAO).

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO). Bei der Schenkungssteuer für Erwerbe unter Lebenden beginnt die Verjährungsfrist mit dem Beginn jenes Kalenderjahres, das dem Jahr des steuerauslösenden Vorgangs (zB Grunderwerb, gebührenpflichtige Beurkundung eines Rechtsgeschäfts oder Erwerb von Gesellschaftsrechten an Kapitalgesellschaften) unmittelbar nachfolgt.

§ 209 Abs 1 BAO lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Der im § 12 ErbStG gebrauchte Begriff der Steuerschuld entspricht dem Abgabensanspruch im Sinne der BAO. Die Steuerschuld ist im gegenständlichen Fall am 5. November 2007 entstanden.

Dass der Vorhalt vom 13.12.2007 eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabensanspruches der örtlich und sachlich zuständigen Abgabenbehörde darstellt ist unstrittig. Strittig ist lediglich ob diese Amtshandlung „innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207)“ ergangen ist.

Die Formulierung „innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207)“ im ersten Satz des § 209 Abs 1 ist teleologisch dahingehend zu interpretieren, dass unter Verjährungsfrist der Zeitraum vom Entstehen des Abgabensanspruches bis zum Ablauf der Verjährung zu verstehen ist, da Verjährung bedeutet, dass außerhalb der Verjährungsfrist Abgabensprüche nicht festgesetzt werden dürfen. Es kann aber keinem Zweifel unterliegen, dass Abgabensprüche bescheidenmäßig auch im Zeitraum zwischen Entstehung des Abgabenspruchs und dem Beginn des darauf folgenden Jahres vorgeschrieben werden können. Dies gilt auch für die Erlassung von anderen Amtshandlungen zur Geltendmachung von Abgabensprüchen. Dass die fünfjährige Verjährungsfrist mit dem auf den Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, folgenden Jahr beginnt, hat nur den Zweck die Berechnung der Verjährungsfrist zu vereinfachen. Sie hat nicht den Zweck, dass Amtshandlungen die im Zeitraum zwischen Entstehung des Abgabenspruchs und dem Beginn des darauf folgenden Jahres durchgeführt werden, verhindert werden sollen. Es gibt auch keinen sachlichen Grund dafür, dass

Amtshandlungen die im Zeitraum zwischen Entstehung des Abgabenanspruchs und dem Beginn des darauf folgenden Jahres durchgeführt werden anders behandelt werden sollten, als Amtshandlungen die in den fünf Jahren nach Ablauf des Jahres erfolgen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Formulierung „innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207)“ im ersten Satz des § 209 Abs 1 kommt daher lediglich klarstellende Bedeutung zu, dass Amtshandlungen die nach Ablauf der Verjährungsfrist ergehen keine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung haben. Dass sich hieraus vom Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches an gerechnet unterschiedlich lange Fristen ergeben ist verfassungsrechtlich unbedenklich (VfGHSIlg 8.313).

Selbst wenn dem Vorhalt keine verjährungsverlängernde Wirkung zukommen würde, wäre für die Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Die Unterbrechungswirkung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1998, 97/16/0353). Es ist unstrittig, dass das Finanzamt im Jahr 2008 mehrfach auf telefonisches Ersuchen der Beschwerdeführerin die Frist für die Beantwortung des Vorhalts vom 13.12.2007 erstreckt hat. Diese Fristerstreckungen stellen nach außen wirksame und nach außen einwandfrei erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches dar. Fristerstreckungen erfolgen in Form eines Bescheides. Die Tatsache, dass Bescheide nicht fernmündlich ergehen können, ändert nichts an der Tatsache, dass es sich bei den fernmündlich erteilten Fristerstreckungen um Amtshandlungen im Sinn des § 209 BAO handelt, da auch nicht notwendigen bzw gesetzwidrigen Amtshandlungen die Verlängerungswirkung des § 209 BAO zukommt. Die Verjährungsfrist wurde dadurch bis zum 31.12.2013 verlängert.

Zudem impliziert die telefonische Fristerstreckung, dass die Unterlagen nochmals angefordert wurden.

Die Betriebsprüferin übermittelte der Beschwerdeführerin am 12.12.2013 einen Vorhalt. Dadurch wurde die Verjährungsfrist wiederum um ein Jahr verlängert.

Am 25. Juni 2014 begann eine Betriebsprüfung des beschwerdegegenständlichen Vorganges. Dadurch wurde die Verjährungsfrist wiederum um ein Jahr verlängert.

Am 26. September 2014 fand die Schlussbesprechung der Außenprüfung statt.

Die SchenkSt Bescheide wurden am 19.1.2015 erstellt. Die Abgabenfestsetzung erfolgte daher innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Verjährung steht daher der Abgabenfestsetzung nicht entgegen. Die Beschwerden gegen den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g h in Höhe von € 44,50, den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g i in Höhe von € 3 344, 50, sowie den Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom 8.11.2007 mit g j in Höhe von € 44,50 waren daher als unbegründet abzuweisen. Der Eintritt der Verjährung steht auch dem Schenkungssteuerbescheid hinsichtlich der Stiftungsurkunde vom

8.11.2007 mit k Privatstiftung in Höhe von € 111.509,28 nicht entgegen. In diesem Fall ist allerdings noch die Bewertung der gestifteten Anteile strittig.

Gemäß § 13 Abs 2 Satz 1 BewG ist für Aktien, für Anteile an GmbH und für Genussscheine (vgl VwGH vom 25. Februar 1997, 96/14/0027), soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert im Sinne des § 10 BewG maßgebend (vgl VwGH vom 29. Mai 1985, 83/13/0223, vom 19. Dezember 1986, 85/15/0128, und vom 9. November 2000, 99/16/0439).

Der gemeine Wert von Aktien, Anteilen an Gesellschaften mbH., Genussscheinen und Partizipationsscheinen ist gemäß § 13 Abs 2 BewG in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten. Dabei kommen grundsätzlich alle Verkäufe (nicht zusammenhängende Verkaufsvorgänge) aus dem Ermittlungszeitraum in Betracht. Die Verkäufe sind weiters dahingehend zu untersuchen, ob sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt und gemäß § 10 BewG zur Ableitung des gemeinen Wertes geeignet sind. Verkäufen, die zeitlich näher — vor oder nach dem — Ermittlungszeitpunkt liegen, wird größere Bedeutung beizumessen sein als anderen.

Ein einzelner Verkauf genügt für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg: „aus Verkäufen“) nicht (vgl VwGH vom 6. März 1978, Slg 5237/F, vom 19. Juni 1989, 88/15/0077, vom 14. Jänner 1991, 89/15/0003, 0004, vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085, vom 25. Juni 1997, 95/15/ 0117, vom 9. November 2000, 99/16/0439, und vom 15. März 2001, 2000/16/0110; BMF vom 5. Februar 2002, 08 1037/1—IV/8/01, AÖFV 2002/89). Dabei kommt es nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile an (vgl VwGH vom 6. März 1978, Slg 5237/F, vom 19. Juni 1989, 88/15/0077, vom 20. Jänner 1992, 90/15/0085, vom 9. November 2000, 99/16/0439, und vom 15. März 2001, 2000/16/0110).

Zwar wird idR 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, ob die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen (vgl VwGH vom 25. Juni 1997, 95/15/0117, vom 9. November 2000, 99/16/0439, und vom 15. März 2001, 2000/16/0110).

Zeitnah zum Bewertungsstichtag (5.11.2007) wurde mit Notariatsakt vom 28.2.2008 die Erhöhung des Stammkapitals der Fa. o p GmbH FN xxx von € 1.000.000,00 auf € 1.315.789,00 beschlossen und durchgeführt. Gleichzeitig wurde die q r AG unter Verzicht der Gesellschafter auf ihr Bezugsrecht zur Übernahme des gesamten Kapitalerhöhungsbetrages zugelassen.

Zusätzlich hat die q r AG ein Agio in Höhe von € 4.421.053,00 in die o p GmbH einbezahlt. Dies würde hochgerechnet einen Wert von ca 18.400.000,00 € bedeuten.

Die Ableitung des gemeinen Wertes aus den Anteilsveräußerungen durch das FA (ohne Einbeziehung der zugeführten Mittel aus der Kapitalerhöhung) ergab für 100% Beteiligung an der o p GmbH konsistent auch 14 Mio €. Davon findet $\frac{1}{4}$ d.i. 3,5 Mio Eingang in den gegenständlichen Wertansatz.

Diese Kapitalerhöhung ist aus folgenden Gründen als mehrere Verkäufe zu werten:

Die Kapitalerhöhung unter Verzicht auf das Bezugsrecht und Zulassung eines Dritten als Neugesellschafter gegen Leistung eines Agio und der beschlossenen Kapitalerhöhung wurde von den vier Gesellschaftern beschlossen. Bei diesen Gesellschaftern handelt es sich um vier renommierte, voneinander unabhängige Vorarlberger Unternehmer.

Dabei sind daher Veräußerungen durch jeden dieser vier selbständigen Persönlichkeiten gegeben. Die Veräußerungen erfolgten auch an eine bisher unbeteiligte Dritte, die q r AG.

Es ist auch keine wesentliche Änderung des Vermögens zwischen den Stichtagen 5.11.2007 und 28.2.2008 ersichtlich, zudem ist davon auszugehen, dass eine derartige Veräußerung auch mit einer längeren Vorlaufzeit erfolgt. Dazu heißt es auch im Lagebericht zum 31.12.2008, dass der bereits im Geschäftsjahr 2007 beschlossene Anteilsverkauf in Höhe von 24 % an die q r Management AG im ersten Halbjahr 2008 planmäßig realisiert wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass die Wertverhältnisse bei diesen Verkäufen den Verhältnissen bei Widmung des Anteils an der n entsprachen.

Dass die den Kaufpreis (Übernahmspreis) für die Kapitalerhöhung unter Verzicht auf die eigenen Bezugsrechte betreffende Willensbildung bei den veräußernden vier renommierten Unternehmern als Gesellschafter der o p GmbH nicht in unabhängiger Entscheidung der Veräußerer aus persönlichen Gründen erfolgt wären oder sonstige gem. § 10 Abs. 2 nicht zu berücksichtigende ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vorgelegen wären, ist nicht anzunehmen und hat auch das gesamte Verfahren nicht ergeben (s.a VwGH vom 25.06.1997, 95/15/0117). Aber selbst bei einheitlicher Beurteilung ergäbe sich, dass eine Schätzung auch aus nur einer Veräußerung zutreffend erfolgen kann (VwGH vom 15.03.2001, 2000/16/0110), was hier nach den gegebenen Verhältnissen nach Ansicht des BFG der Fall wäre. Es liegen aber grundlegend vier unabhängige Veräußerungen von voneinander unabhängigen Gesellschaftern vor.

Der aus der Kapitalerhöhung abgeleitete Preis ist nach Ansicht des BFG daher geeignet, daraus den gemeinen Wert gem. § 10 Abs. 2 BewG abzuleiten, wobei bei Vorliegen von Veräußerungen mit marktkonformer Preisbildung der Vorrang vor anderen Schätzungsmethoden zukommt. Nach Angaben der steuerlichen Vertretung erfolgte die Preisbildung hier auch nach betriebswirtschaftlichen Ermittlungsmethoden marktkonform unter Berücksichtigung von Erträgen und Vermögen (Ertragswert nach EBITDA und Abzug des verzinslichen Fremdkapitals), was einen Unternehmenswert von rd. 18,4 Mio € ergab.

Die Veräußerungen erfolgten auch zu einem Preis, der den Verhältnissen im Zeitpunkt der Abwicklung des Geschäfts entsprach und daher bezogen auf den maßgebliche Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach betriebswirtschaftlichen Methoden, fremdüblich und einem Marktpreis entsprechend von den Beteiligten ermittelt und dem Geschäft zugrunde gelegt wurde.

Wenn hier aufgrund späterer tatsächlicher Entwicklungen nun ein „Glücksgeschäft“ eingewendet wird, so war dies im maßgeblichen Zeitraum des Entstehens der Steuerschuld, der mit der Abwicklung des Geschäfts übereinstimmt, nicht absehbar. Dass die wirtschaftliche Entwicklung anders verlief als prognostiziert, konnte im maßgeblichen Zeitraum wohl nicht vorhergesehen werden, sonst wären auch schon der Preisbildung andere Werte zugrunde gelegt worden.

Die Bewertung und Schätzung hat aber nach den Verhältnissen bei Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen. Davon abweichende Verhältnisse können nur dann berücksichtigt werden, wenn diese am Stichtag bereits konkret absehbar sind. Die abweichende Entwicklung war wohl auch der Änderung des wirtschaftlichen Umfeldes aufgrund der nachfolgenden Finanzkrise 2008 geschuldet und kann daher nicht retrospektiv in der Bewertung zum Stichtag berücksichtigt werden.

Die nachfolgende, schlechtere Entwicklung und der eingewendete geringere Erlös aus der Beteiligung Jahre später und in einem geänderten wirtschaftlichen Umfeld, zeigen daher keineswegs auf, dass der angesetzte gemeine Wert im Ermittlungszeitraum bzw. zum Stichtag überhöht gewesen wäre.

Vielmehr ergibt sich dies aus dem allgemeinen Risiko der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und den bekannten, möglichen Wertschwankungen, auch aufgrund nicht beeinflussbarer und manchmal auch plötzlich eintretender externer Faktoren.

Da die Kapitalerhöhung unter Verzicht auf das Bezugsrecht und Zulassung eines Dritten als Neugesellschafter gegen Leistung eines Agio und der beschlossenen Kapitalerhöhung als vier Verkäufe zu werten ist, verbleibt für die Anwendung des Wiener Verfahrens kein Raum.

Die Wertermittlung ist daher korrekt erfolgt. Die Beschwerde war daher auch hinsichtlich der Ermittlung des gemeinen Wertes als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da zur Frage ob Amtshandlungen die im Zeitraum zwischen Entstehung des Abgabenanspruchs und dem Beginn des darauf folgenden Jahres durchgeführt werden

verjährungsverlängernde Wirkung zukommt, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiert, ist insoweit eine ordentliche Revision zulässig.

Feldkirch, am 26. Februar 2019