



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0391-F/08,
miterledigt RV/0392-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Mag. Tino Ricker und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen der EBP, ADR, vertreten durch agitas Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1030 Wien, Apostelgasse 23, vom 5. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehle, vom 12. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Schenkungssteuer sowie Schenkungssteuer nach der am 25. November 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Betriebsprüfungsbericht vom 11. Jänner 2007 hat das Finanzamt Feldkirch in den Tz 7 und 8 folgende Feststellungen getroffen:

„Wiederaufnahme des Verfahrens

Herr EB ist Alleingesellschafter der Fa. BBG mit einem Geschäftsanteil entsprechend einer voll geleisteten Stammeinlage von ATS 500.000, Herr EB ist ebenfalls Stifter der EBP.

Mit Notariatsakt vom 9.7.2001 stiftet Herr EB seinen Geschäftsanteil der EBP.

Diese Gesellschaftsanteile wurden mittels Wiener Verfahren geschätzt und der gemeine Wert der der Bemessung zugrunde gelegt wurde, beträgt 870/100 ATS. Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2005 durch die AGITAS Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH wurde der ho. Behörde bekannt, dass die gestifteten Gesellschaftsanteile am 19.9.2001 von der Privatstiftung an die NHG in Wien um ATS 500.000,- veräußert wurden.

Aus der Beilage zur Bilanz 2000 geht hervor, dass die Alleingesellschafterin der BBG, die EBP am 6.9.2001 folgende Beschlüsse gefasst hat:

1. Der Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2000 wird genehmigt.
2. Der Bilanzgewinn von ATS 11.590.788,39 wird zur Gänze an die Alleingesellschafterin ausgeschüttet.

Bewertung der Gesellschaftsanteile an der BBG:

Der gemeine Wert von GmbH Anteilen ist in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten. Wie in ihrem Schreiben vom 21.11.2006 dargelegt, hat ein solcher Verkauf stattgefunden der allerdings nicht für eine Ableitung geeignet ist. Daher ist der Gemeine Wert zu schätzen. Das Wiener Verfahren ist eine Methode zur Schätzung gem. § 184 BAO. Oberste Maxime des § 184 BAO ist, zu einem Ergebnis zu gelangen, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt (vgl. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0043).

Das Wiener Verfahren ist vorwiegend auf die Bewertung von verbundenden Unternehmen ausgerichtet. Bei Vermögensverwaltenden Gesellschaften können die tatsächlichen Verhältnisse so stark abweichen, dass ein Abgehen von der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens sogar geboten sein kann. Allerdings sind die Vorgaben des § 13 Abs. 2 BewG (Berücksichtigung von Gesamtvermögen und Ertragsaussichten) auch weiterhin zu beachten.

Bei gegenständlichem Unternehmen besteht das Vermögen ausschließlich aus einer Forderung an ein verbundenes Unternehmen und jeder Käufer würde keinen anderen Wert als den Substanzwert bezahlen müssen.

Auch bei Berücksichtigung des Ertragswertes muss auf jeden Fall bei nahezu risikofreien Ertragsaussichten eine andere Verzinsung (z.B. 3%) gewählt werden. Ebenso sind bei der Bewertung dieses Unternehmens keine Pauschalabschläge zu gewähren, da bei einer reinen vermögensverwaltenden GmbH mangels Vorliegen von betrieblichen Risiken mit keinen sonstigen Abschlägen zu rechnen ist.

Auch die Berücksichtigung eines Ertragswertes kann unter diesen Umständen keine geringere Bewertung als den Substanzwert ergeben.

Im Übrigen wurde auch nicht eingewendet, dass der gemeine Wert geringer wäre, wofür auch kein Grund vorliegt und schließlich entspricht die vorgenommene Schätzung auch der von der Stiftung selbst, bei der Aufnahme der Nachstiftung in die Bücher, vorgenommene Bewertung, wozu auf die Bilanz der EBP zum 31.12.2001 Anhang, Stiftungsvermögen verwiesen wird.

Dabei wurde die Bewertung des der Stiftung am 9.7.2001 zugewendeten Vermögens folgendermaßen vorgenommen:

Gewinnausschüttung	11.590.788,00 S
Verkaufserlös	500.000,00 S
Wert der Gesellschaftsrechte	12.090.788,00 S

Dieser Bewertung schließt sich das Finanzamt an. Der Wert der gewidmeten Geschäftsanteile wird daher gem. § 13 Abs. 2 BewG iVm. § 184 BAO mit ATS 12.090.788,- geschätzt."

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung hat das Finanzamt Feldkirch mit Bescheid vom 12. Jänner 2007 das Verfahren hinsichtlich Schenkungssteuer wieder aufgenommen und der Berufungsführerin mit Bescheid vom 12. Jänner 2007 Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin mit Berufung. In ihr brachte sie im Wesentlichen vor:

„Der Rechtsstreit geht um die Frage, ob die vom Stifter EB als Nachstiftung und Schenkung eingebrachte Beteiligung an der BBG mit dem nach dem so genannten Wiener Verfahren 1996 (§ 13 BewG 1955 iVm Abschn 5.2 VStR 1989 und Erlass AÖF 1996/189) ermittelten Wert oder mit dem aus einer der Nachstiftung zeitlich folgenden Gewinnausschüttung und einer zeitlich nachfolgenden Anteilsveräußerung errechneten Betrag zu bewerten ist.

Im Hinblick auf die Frage der Berechtigung einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist festzuhalten, dass die BBG vom Beginn bis zum Ende ihres Bestandes beim Finanzamt Feldkirch unter der StNr [...] erfasst und steuerlich veranlagt war. Das bedeutet, dass dem Finanzamt Feldkirch immer schon sämtliche für die Bemessung der Schenkungssteuer entscheidungsrelevanten Tatsachen aus dem Steuerakt bekannt gewesen sein müssen und dass daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen anderer rechtlicher Beurteilung unzulässig ist.

In der Sache selbst vertreten wir die Auffassung, dass das Gesetz die Bewertung der Beteiligung nach dem gemeinen Wert vorschreibt, der nach dem Wiener Verfahren zu ermitteln ist. Anteilsverkäufe sind zwar heranzuziehen, können aber unseres Erachtens nicht maßgeblich sein, wenn es sich bei dem verkauften Geschäftsanteil um etwas ganz anderes handelt als um den eingebrachten Geschäftsanteil, weil inzwischen eine namhafte Gewinnausschüttung erfolgt ist. Zudem Ist die Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen bei der Anteilsbewertung gesetzlich nicht vorgesehen.“

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Wiederaufnahme des mit SchSt-Bescheid vom 19.9.2001 abgeschlossenen Verfahrens verfügt und gleichzeitig die SchSt unter Berücksichtigung der Vorschenkung gem. § 11 ErbStG neu festgesetzt. Bei der Neufestsetzung mit Bescheid vom 12.1.2007 wurde die Bewertung des Gesellschaftsanteiles mit 12,090.788,00 S vorgenommen. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen des Prüfungsberichts vom 11.1.2007 verwiesen.

Dort werden zur Wiederaufnahme des Verfahrens unter anderem folgende Feststellungen getroffen. Die gestifteten Gesellschaftsanteile wurden mittels Wiener Verfahren geschätzt und der gemeine Wert, der der Bemessung zugrunde gelegt wurde, betrage 870/100 ATS (Anmerkung: absoluter Wert 6,060.000,00 S). Aufgrund der Vorhaltbeantwortung vom 29.11.2005 durch die Vertreterin wurde bekannt, dass die gestifteten Gesellschaftsanteile am 19.9.2001 von der Privatstiftung an die NHG in Wien um 500.000,00 S veräußert wurden.

Aus der Beilage zur Bilanz 2000 geht hervor, dass die Alleingesellschafterin der BBG, die EBP am 6.9.2001 folgende Beschlüsse gefasst hat:

- 1. Der Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2000 wird genehmigt.*
- 2. Der Bilanzgewinn von ATS 11.590.788,39 wird zur Gänze an die Alleingesellschafterin ausgeschüttet.*

Zur Bewertung wird insbesondere ausgeführt, dass der gemeine Wert von GmbH-Anteilen in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten ist, ein solcher habe zwar stattgefunden. Er sei allerdings nicht für eine Ableitung geeignet.

Der Gemeine Wert sei daher zu schätzen, wobei als oberste Maxime des § 184 BAO sei, zu einem Ergebnis zu gelangen, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Das Wiener Verfahren sei auf die Bewertung vonwerbenden Unternehmen ausgerichtet. Bei vermögensverwaltenden Gesellschaften können die tatsächlichen Verhältnisse so stark abweichen, dass ein Abgehen von der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens sogar geboten sein kann. Allerdings seien die Vorgaben des § 13 Abs 2 BewG (Berücksichtigung von Gesamtvermögen und Ertragsaussichten) auch weiterhin zu beachten.

Bei gegenständlichem Unternehmen besteht das Vermögen ausschließlich aus einer Forderung an ein verbundenes Unternehmen und jeder Käufer würde keinen anderen Wert als den Substanzwert zahlen müssen. Auch bei Berücksichtigung des Ertragswertes muss auf jeden Fall bei nahezu risikofreien Ertragsaussichten eine andere Verzinsung (z.B. 3%) gewählt werden.

Ebenso sind in der Bewertung dieses Unternehmens keine Pauschalabschläge zu gewähren, da bei einer reinen vermögensverwaltenden GmbH mangels Vorliegen von betrieblichen Risiken mit keinen sonstigen Abschlägen zu rechnen ist. Auch die Berücksichtigung eines Ertragswertes kann unter diesen Umständen keine geringere Bewertung, als den Substanzwert ergeben. Im Übrigen sei auch nicht eingewendet worden, dass der gemeine Wert geringer wäre, sondern im Gegenteil auch von der Berufungswerberin selbst, der Stiftung, die erhaltene Nachstiftung bei der Bilanzierung selbst mit dem Wert von 12,090.788,00 S bewertet worden, wozu auf den Anhang zur Bilanz 31.12.2001 der EBP verwiesen wird.

Dabei wurde die Bewertung folgendermaßen vorgenommen:

Gewinnausschüttung	11,590.788,00 S
Verkaufserlös	<u>500.000,00 S</u>
Wert der Gesellschaftsrechte	12,090.788,00 S

Dieser Bewertung schloss sich das Finanzamt an und der Wert der gewidmeten Geschäftsanteile wurde daher gem. § 13 Abs 2 BewG iVm § 184 BAO mit 12,090.788,00 S geschätzt.

In der Berufung wird sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens angefochten, als auch eine unrichtige Bemessung der SchSt eingewendet.

In der Frage, ob die von Stifter EB als Nachstiftung und Schenkung eingebrachte Beteiligung an der BBG mit dem nach dem so genannten Wiener Verfahren 1996 ermittelten Wert oder mit dem aus einer der Nachstiftung zeitlich folgenden Gewinnausschüttung und einer zeitlich nachfolgenden Anteilsveräußerung errechneten Betrag zu bewerten ist, sei im Hinblick auf die

- Frage der Berechtigung einer Wiederaufnahme des Verfahrens festzuhalten, dass die BBG vom Beginn bis zu ihrem Ende beim FA Feldkirch unter St.Nr. [...] erfasst und steuerlich veranlagt war. Das bedeute, dass dem Finanzamt Feldkirch immer schon sämtliche für die Bemessung der Schenkungsteuer entscheidungsrelevanten Tatsachen aus dem Steuerakt bekannt gewesen sein müssen und dass daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen anderer rechtlicher Beurteilung unzulässig sei.

- In der Sache selbst (Anmerkung: zur Bewertung) werde die Auffassung vertreten, dass das Gesetz die Bewertung der Beteiligung nach dem gemeinen Wert vorschreibt, der nach dem Wiener Verfahren zu ermitteln ist. Anteilsverkäufe seien zwar heranzuziehen, könnten aber nach Ansicht der Berufungswerberin nicht maßgeblich sein, wenn es sich bei dem verkauften Geschäftsanteil um etwas ganz anderes handelt, als um den eingebrachten Geschäftsanteil, weil inzwischen eine namhafte Gewinnausschüttung erfolgt ist. Zudem sei die Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen bei der Anteilsbewertung gesetzlich nicht vorgesehen.

Dazu wurde erwogen. Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Diese Voraussetzungen sind aber nach Ansicht des Finanzamts gegeben. Wie im Prüfungsbericht ausgeführt, auf den der Bescheid verweist, erfolgte die Erstfestsetzungen, hinsichtlich derer das Verfahren wieder aufgenommen wurde, nach einem rechnerischen Gemeinen Wert, der von der Vertreterin der Berufungswerberin (idF kurz Bw.), der NHT auf Anforderung vorgelegt wurde. Die Erstbemessung erfolgte daher allein aufgrund der von der Bw. abgegebenen Erklärung. Besondere Umstände, wie etwa, dass der einzige Vermögenswert der GmbH in der Forderung an verbundene Unternehmen bestand, waren der Erklärung nicht zu entnehmen. Weiters war bei Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt, dass im zeitlichen Umfeld eine Ausschüttung des Bilanzgewinnes an die Stiftung und eine Veräußerung (mit dem Restvermögen der GmbH) zum Nominale an die NHG erfolgte.

Dabei war die zeitliche Abfolge relativ dicht gedrängt, nämlich

- Nachstiftungsvertrag vom 9. Juli 2001
- Ausschüttungsbeschluss vom 30. August /6. September 2001
- Abtretungsvertrag vom 19. September 2001

- Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 19. September 2001
(Eintragung 11 zu FN [...])

und ergibt sich schon allein aus den Spezialvollmachten zum Nachstiftungsvertrag und zum Abtretungsvertrag, beide vom 25. Juni 2001, worin Herr AL Herrn PH entsprechende Vollmacht erteilt, dass zumindest Nachstiftung, Ausschüttung und Abtretung (die nachfolgende Verschmelzung kann hier unberücksichtigt bleiben) von vornherein einheitlich konzipiert und vereinbart waren und damit von vornherein beabsichtigt war und feststand, dass der Stiftung ein Wert von 12,090.788,00 S zukommen sollte, gleichwohl, ob man als Schenkungsgegenstand nun den Geschäftsanteil mit diesem Wert oder die daraus realisierten Werte ansieht. Wenngleich die Spezialvollmachten "nur" zur Nachstiftung und Abtretung vorliegen, so ist die Einbeziehung der dazwischen liegenden Ausschüttung in die einheitliche Betrachtung zwingend, zumal in der Spezialvollmacht zur Abtretung schon der Preis von 500.000,00 S festgelegt ist und es geradezu denkunmöglich ist, dass dieser Preis ohne die Ausschüttung möglich wäre bzw. es ebenso denkunmöglich ist, dass der Preis unabhängig davon, ob nun vor Abtretung noch eine Ausschüttung erfolgt oder nicht im vornhinein ohne Änderung festgelegt wäre.

Diese Umstände gehen aber auch nicht aus dem Jahresabschluss 2000, der der betrieblichen Veranlagung, Referat 28 (nach dem Eingangsstempel) vorgelegen ist, hervor. Die Bilanz zum 31.12.2000, in der aufgrund des Ausschüttungsbeschlusses bereits eine Ausschüttungsverbindlichkeit ausgewiesen ist, ist nicht diese Bilanz (normaler Jahresabschluss), sondern erst die Verschmelzungsbilanz per 31.12.2000 als Beilage zum Protokoll vom 19. September 2001 ZI. 2798/2001 des Dr. MM zur ao. Generalversammlung betreffend Verschmelzung. Die im Prüfungsbericht bezogenen "Beilage zur Bilanz 2000" ist daher dem Finanzamt Feldkirch, Gebührenbemessungsteam erst im Zuge des Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gelangt, da sie vorher offenbar lediglich zur vorgenommenen Selbstberechnung der GesSt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien verwendet wurde bzw. dem Betriebsfinanzamt (betriebliche Veranlagung Ref. 28) entsprechend der Anzeigepflichtung des § 43 UmgrStG vorgelegt wurde. Zu bemerken ist, dass auch der Eingang des Protokolls vom 19. September 2001 samt Beilagen beim Finanzamt Feldkirch nicht vor Bescheiderlassung erfolgen konnte, da der Erstbescheid ebenfalls am 19. September 2001 abgefertigt wurde.

Abgesehen davon, dass die Umstände der abgabenfestsetzenden Stelle im konkreten Abgabenverfahren zur Schenkungssteuer vorgelegen sein müssten, um nicht als neu hervorgekommene Umstände herangezogen zu werden, waren diese Umstände auch dem Finanzamt Feldkirch als Gesamtorganisation nicht bekannt, zumal die Vertreterin der Bw. mit Schreiben vom 20. August 2001 der abgabenfestsetzenden Stelle (SchSt-Referat) noch mitteilte, dass Anteilsverkäufe nie stattgefunden hätten – ohne darauf hinzuweisen, dass diese aber bereits konkret geplant waren, was sich unzweifelhaft aus den vorliegenden Spezialvollmachten ergab, wenngleich die Durchführung erst kurz danach erfolgte.

Es kann daher nicht mit Recht behauptet werden, der abgabenfestsetzenden Stelle wären bei Erlassung des Erstbescheides bereits alle Informationen, die zu einer zutreffenden Bewertung des Nachstiftungsgeschäftes notwendig waren, bereits vorgelegen. Die im Prüfungsbericht als Teil des angefochtenen Bescheides herangezogenen Umstände und Neubewertung sind daher als Wiederaufnahmegründe geeignet. Die Ermessensübung, die im Übrigen nicht angefochten war, wird entsprechend dem Prüfungsbericht aufrechterhalten.

Wenn zur Bewertung selbst eingewendet wird, das Gesetz schreibe eine Bewertung nach dem gemeinen Wert vor, der nach dem Wiener Verfahren zu ermitteln sei, und Anteilsverkäufe seien zwar heranzuziehen, könnten aber nicht maßgeblich sein, wenn es sich beim verkauften Geschäftsanteil um etwas ganz anderes handle, weil inzwischen eine namhafte Gewinnausschüttung erfolgt ist und die Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen sei bei

der Anteilsbewertung gesetzlich auch nicht vorgesehen, so ist dem zu entgegen, dass die gesetzliche Anordnung des § 13 Abs 2 BewG lautet:

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

Im konkreten Fall liegen Verkäufe nicht vor, sondern nur ein Verkauf. Diesem liegen auch keine besonderen Verhältnisse, die ein Ableiten aus dem einen Verkauf zuließen, vor.

Der Wert der Geschäftsanteile war daher zu schätzen. Die Schätzung hat nach der Anordnung des § 13 Abs 2 BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu erfolgen und steht nach der Rechtsprechung des VwGH unter der Maxime, zu einem Ergebnis zu gelangen, dass den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Das sogenannte Wiener Verfahren wird in der Regel zwar als eine den Vorgaben des § 13 Abs 2 BewG entsprechende Bewertungsmethode angesehen, aber nicht als die einzig zulässige.

Zudem ist das Wiener Verfahren eben auf die Bewertung verbender Unternehmen ausgelegt und trägt mit den vorgesehenen Wertansätzen, Pauschalabschlägen, Risikozinssätzen u.dgl. den erhöhten Risiken des Marktes Rechnung. Bei rein vermögensverwaltenden Gesellschaften ist daher ein Abgehen vom Wiener Verfahren angebracht und kann geboten sein. Wenn bei der Feststellung durch die Prüfung daher berücksichtigt wird, dass das einzige Vermögen der Gesellschaft in einer Forderung an verbundene Unternehmen besteht, dann werden dabei nur die besonderen Verhältnisse der zu bewertenden Gesellschaft berücksichtigt. Denn weder im Hinblick auf den Ansatz als Vermögenswert, noch bei einem Ertragswert wird für eine derartige Forderung ein anderer Wertansatz als das Nominale in Betracht kommen, wenn keine besonderen Verhältnisse vorliegen. Die Bewertung mit dem Nettowert des Eigenkapitals der Gesellschaft entspricht daher der im § 13 Abs 2 BewG bezogenen Anordnung des § 10 BewG.

Nach § 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. Dass dies ein anderer gewesen wäre, als der Nettoeigenkapitalwert, ist im Verfahren nicht hervorgekommen und wäre auch nicht behauptet worden.

Zudem ergibt auch eine Überprüfung der vorgenommenen Bewertung durch Vergleich mit dem tatsächlich Erlösten keinen anderen Wert (wobei anzumerken ist, dass die Berechnung nur zur Überprüfung der oben vorgenommenen Schätzung mit dem Nettokapitalwert erfolgt, aber keine Ableitung aus dem Verkauf erfolgt). Zugekommen ist der Stiftung aus dem Stiftungsgeschäft nach Ausschüttung und Abtretung insgesamt der Wert von 12,090.788,00 S. Den Einwänden, dass dabei die Ausschüttung nicht berücksichtigt werden dürfte, kann dabei nicht gefolgt werden. Die Bewertung hat jeweils nach den Verhältnissen bei Entstehen der Steuerschuld zu erfolgen und dabei ist es wohl unbestritten, dass ein Geschäftsanteil sich im Wert verändert, abhängig davon, ob nun eine Ausschüttung schon erfolgt (beschlossen) ist, oder ob dieses Vermögen der Gesellschaft weiterhin zur Verfügung steht. Diesbezüglich ist nur eine Berücksichtigung und eine Anpassung an die gem. § 10 BewG maßgeblichen Verhältnisse bei Ausführung der Zuwendung gegeben und diese daher nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten. Im Übrigen würde auch ein Ableiten aus Verkäufen nicht in einen rein mathematischen Nachvollziehen und Umrechnen bestehen, sondern bei der Ableitung sind alle wertbeeinflussenden Veränderungen im Vergleich zum Vergleichsbetrag ebenfalls zu berücksichtigen.

Die Schätzung des Wertes des Geschäftsanteils kann nach Ansicht des Finanzamts daher nur zu einer Bewertung, wie vorgenommen, mit 12,090.788 ATS führen.

Da das Wiener Verfahren zwar eine zulässige und grundsätzlich, in Ermangelung anderer konkreter Anknüpfungspunkte auch geeignete Schätzungsmethode ist, es aber nicht verbindlich anzuwenden ist, kann bzw. muss eine andere Schätzungsmethode gewählt werden, wenn diese ein den tatsächlichen Verhältnissen näher kommendes Ergebnis liefert.

In Anbetracht des von der Gesellschaft gehaltenen Vermögens und der konkreten zeitlichen Abfolge und einheitlicher Konzeption von Nachstiftung, Ausschüttung und Abtretung, wozu auf die obigen Ausführungen verwiesen wird, ist es für das Finanzamt erwiesen, dass im Zeitpunkt, als die Bw. dem Finanzamt die "Bewertung nach dem Wiener Verfahren" vorgelegt hat, es bereits absehbar war, dass der bekannt gegebene Wert bei weitem nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und daher nicht mehr von einer zulässigen Schätzungsmethode gesprochen werden konnte. Aus diesem Grund ist auch die bei der Prüfung vorgenommene Bewertung zu bestätigen.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht gefolgt werden. "

Im Vorlageantrag vom 23. Juli 2008 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor:

„Die zu § 13 BewG seitens des Bundesministeriums für Finanzen erlassenen Vermögensteuerrichtlinien sagen im Abschnitt 5.2 "Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen: Wiener Verfahren" eindeutig aus, dass die Ermittlung der gemeinen Werte von Wertpapieren und Anteilen, für die keine Steuerkurswerte festgesetzt wurden bzw für die keine Börsenkurse vorliegen, nur nach dem Wiener Verfahren" erfolgt. Dem Einschub, grundsätzlich" in dieser Anordnung kann nach der Wortstellung und nach dem Satzgefüge nur die Bedeutung zukommen, dass das "Wiener Verfahren 1989" anzuwenden ist, wenn es bereits erlassen worden ist. Weder wurden für die in die unsere Stiftung eingebrachte Beteiligung Steuerkurswerte festgesetzt noch haben hiefür Börsenkurswerte vorgelegen. Wie bereits in der Berufungsschrift angeführt konnte der Wert auch nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, weil solche nicht erfolgt sind. Die Berufungsvorentscheidung steht daher im Widerspruch zum eindeutigen Wortlaut des § 13 BewG und der Richtlinie der Oberbehörde BMF zur Anwendung der Gesetzesbestimmung."

Weiters beantragte die Berufungsführerin im Vorlageantrag die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der am 25. November 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen die Parteien des Berufungsverfahrens auf ihre Standpunkte, die sie bereits in den erlassenen Bescheiden bzw. den dagegen gerichteten Schriftsätzen dargelegt haben. Ergänzen führte der persönlich zur Berufungsverhandlung erschienene Stifter der Berufungsführer aus: Die steuerliche Vertretung der Stiftung sei in Fragen der Stiftungsbesteuerung (im weitesten Sinne) äußerst versiert, da sie viele derartige Rechtsgebilde vertrete. Er könne nur auf deren Rechtsmittelschriftsätze verweisen, die ausführlich und überzeugend begründet worden seien. Besonders irritiert und verwundert habe ihn, dass das Feldkircher Finanzamt von der Auffassung des Wiener Finanzamtes abgewichen sei. Deshalb bitte er um eine stattgebende Entscheidung, ausgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. hiezu z.B. das Erkenntnis vom 23. April 1998, ZI. 95/15/0108, und die dort zitierte Vorjudikatur; Ritz, BAO³, § 303 Tz 14).).

Aus der Tatsache, dass die BBG beim Finanzamt Feldkirch veranlagt war, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, da daraus nicht hervorgeht, dass der Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern bei der Erlassung des Schenkungssteuerbescheides vom 19. September 2001 bekannt war, dass der Bilanzgewinn in Höhe von 11.590.788,39 S zur Gänze an die Alleingesellschafterin ausgeschüttet wurde und dass die Anteile an die NHG um 500.000,00 S verkauft wurden. Diese Tatsachen wurden im Schenkungssteuerverfahren erst auf Grund der Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2005 bekannt. Festgestellt wurde weiters im Rahmen der Außenprüfung, dass entscheidungswesentliche Tatsachen miteinander zeitlich eng verflochten sind: Der Nachstiftungsvertrag, mit dem die BBG der EBP gewidmet worden ist, wurde am 9.7. 2001 unterfertigt. Der Beschluss über die Ausschüttung des Bilanzgewinnes 2000 der BBG in Höhe von 11.590.788,39 S an die Alleingesellschafterin (EBP) datiert vom

30.8. bzw. 6.9.2001. Der Vertrag, mit dem die EBP ihre Anteile an der BBG zum Nominale an die NHG abgetreten hat, wurde am 25.6.2001 unterfertigt.

Aus den Spezialvollmachten zum Nachstiftungsvertrag und zum Abtretungsvertrag, beide vom 25. Juni 2001, worin Herr AL Herrn PH entsprechende Vollmacht erteilt, ergibt sich, dass mindest Nachstiftung, Ausschüttung und Abtretung von vornherein einheitlich konzipiert und vereinbart waren. Es stand somit von vornherein fest, dass der Stiftung ein Wert von 12.090.788,00 S zukommen sollte. Wenngleich die Spezialvollmachten "nur" zur Nachstiftung und Abtretung vorliegen, so ist die Einbeziehung der dazwischen liegenden Ausschüttung in die einheitliche Betrachtung zwingend, zumal in der Spezialvollmacht zur Abtretung schon der Preis von 500.000,00 S festgelegt ist und es geradezu denkunmöglich ist, dass dieser Preis ohne die Ausschüttung möglich wäre bzw. es ebenso denkunmöglich ist, dass der Preis unabhängig davon, ob nun vor Abtretung noch eine Ausschüttung erfolgt oder nicht im vornhinein ohne Änderung festgelegt wäre. Dies wird durch folgende, ebenfalls im Rahmen der Außenprüfung neu feststellbaren Details untermauert: Die Bilanz der BBG wurde am 25.6.2001, also zeitgleich mit der Vollmachtserteilung betreffend Nachstiftung und Abtretung, beim Firmenbuch eingereicht (vgl. Firmenbuch). Die Bilanz 2000 der BBG wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer und Stifter bereits am 31.5.2001 unterfertigt. In der Verschmelzungsbilanz zum 31.12.2000 ist bereits eine Ausschüttungsverbindlichkeit von 11.590.788,39 S ausgewiesen. Auch der Stiftungsbericht für das Berichtsjahr 2000 bestätigt den vom Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung auf Grund neuer Tatsachen festgestellten Zusammenhang mit folgenden Worten "Nachstiftungen erfolgten [...] sowie im Berichtsjahr durch Notariatsakt vom 9. Juli 2001 durch Zuwendung eines einer voll einbezahlten Stammeinlage entsprechenden Geschäftsanteiles (100%) an den BBG (FN ...). In der Folge wurde der gesamte Bilanzgewinn der BBG in Höhe von ATS 11.590.788,39 an die Privatstiftung ausgeschüttet, wodurch sich das buchmäßige Eigenkapital der Gesellschaft auf ATS 500.000,- reduzierte. Nach erfolgter Ausschüttung wurde die Beteiligung sodann zum Nominale (500.000,00) veräußert (Abtretungsvertrag vom 19. September 2001). "Desgleichen wird in einem Anhang zur Stiftungsbilanz dargestellt, dass sich das Stiftungsvermögen im Berichtsjahr durch Ausschüttung **und** Abtretung um 12.090.788,39 S erhöht hat. Da die dargestellten Fakten dem Finanzamt Feldkirch, konkreter der Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern, im Schenkungssterverfahren, das mit Bescheid vom 19.9.2001 abgeschlossen worden ist, nicht bekannt gewesen sind bzw. nicht vollständig offen gelegt waren, handelt es sich bei ihnen um neu hervorgekommene Tatsachen, die eine amtswegige Wiederaufnahme des Schenkungssterverfahrens rechtfertigen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung. Im gegenständlichen Fall ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der

Rechtsbeständigkeit zu geben, zumal die Auswirkungen der Wiederaufnahme weder absolut noch relativ betrachtet, geringfügig sind und auch keine anderen Ermessensgründe vorliegen, die einer Ermessensübung entgegen stehen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Schenkungssteuer:

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Vollmacht vom 25. Juni 2001 bevollmächtigte AL als Vorstandsmitglied der EBP Herrn PH, für den Fall, dass die EBP die Geschäftsanteile an der BBG erwirbt, einen Abtretungsvertrag mit der NHG in Form eines Notariatsaktes zu errichten, durch den der Geschäftsanteil an der BBG entsprechend einer voll eingezahlten Stammeinlage von 500.000,00 S an die NHG verkauft werden soll.

Mit Nachstiftungsvertrag vom 9. Juli 2001 hat Herr EB seine Geschäftsanteile an der BBG der EBP als Nachstiftung gewidmet.

Am 6. September 2001 fasste die EBP den Beschluss, den Bilanzgewinn der BBG in Höhe von 11.590.788,39 S zur Gänze an die Alleingesellschafterin auszuschütten.

Mit Abtretungsvertrag vom 19. September 2001 hat die EBP ihre Geschäftsanteile an der BBG an die NHG um den Kaufpreis von 500.000,00 S abgetreten.

Aus der zeitlichen Abfolge der Ereignisse geht klar hervor, dass bereits vor der Nachstiftung beabsichtigt war, den Bilanzgewinn der BBG auszuschütten, da ansonsten nicht ein Kaufpreis in Höhe von 500.000,00 S vereinbart worden wäre, da dieser vor Ausschüttung des Bilanzgewinnes unangemessen niedrig gewesen wäre. Bestätigt wird dies durch folgende Fakten: Die Bilanz der BBG mit einem Bilanzgewinn von 11.590.788,39 S wurde vom Alleingesellschafter, zugleich Stifter der EBP, bereits am 31.5.2001 unterfertigt. Diese Bilanz wurde zeitgleich mit den Vollmachten für die Errichtung des Nachstiftungsvertrages und des Abtretungsvertrages beim Firmenbuch eingereicht. In der Verschmelzungsbilanz zum 31.12.2000 der BBG ist die Ausschüttungsverbindlichkeit bereits ausgewiesen.

Unstrittig ist, dass die Nachstiftung der Schenkungssteuer unterliegt. Strittig ist daher lediglich die Bewertung des gestifteten GmbH-Anteiles.

Gemäß § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich, soweit nicht im Abs 2 etwas besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

§ 10 BewG lautet:

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird 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.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

§ 13 BewG lautet:

„(1) Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, sind mit dem Kurswert, Forderungen, die in das Schuldbuch einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eingetragen sind, mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft anzusetzen.

(2) Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genußscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Dies gilt sinngemäß für Partizipationsscheine im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBl. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, in der jeweils geltenden Fassung. Der gemeine Wert von Genußscheinen gemäß § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes ist, sofern er sich nicht aus Verkäufen ableiten lässt, mit 80 vH des Ausgabepreises anzunehmen.

(3) Ist der gemeine Wert einer Anzahl von Anteilen an einer Gesellschaft, die einer Person gehören, infolge besonderer Umstände (zum Beispiel weil die Höhe der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft ermöglicht) höher als der Wert, der sich auf Grund der Kurswerte (Abs. 1) oder der gemeinen Werte (Abs. 2) für die einzelnen Anteile insgesamt ergibt, so ist der gemeine Wert der Beteiligung maßgebend.“

§ 14 BewG lautet:

1) Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

(2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz.

(3) Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden ist der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen in Höhe von 5,5 v. H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

(4) Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen werden mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge bewertet. Weist der Steuerpflichtige den Rückkaufswert nach, so ist dieser maßgebend. Rückkaufswert ist der Betrag, zu dem das Versicherungsunternehmen nach seiner Satzung oder nach den Versicherungsbedingungen den Versicherungsschein zurückkaufen würde.

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass die gegenständliche Beteiligung keinen Kurswert hatte. Weiters steht außer Streit, dass im gegenständlichen Fall der gemeine Wert nicht (allein) aus Verkäufen abgeleitet werden kann. Der gemeine Wert ist daher gemäß §

184 BAO unter Berücksichtigung des gesamten Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um den Abgabenbehörden die Bewertung durch Schätzung zu erleichtern hat das BMF im Erlaß über das Wiener Verfahren 1996 Abschnitt III Grundsätze ausgearbeitet, durch den die vormaligen Richtlinien (Wiener Verfahren 1989, VStR) mit Wirkung ab 1.1.1994 abgelöst wurden. Das Wiener Verfahren 1996 ist – obwohl rechtlich nicht verbindlich – eine geeignete Grundlage für die Schätzung im Zusammenhang mit der Bewertung von GmbH-Anteilen. Sowohl das Wiener Verfahren 1989 als auch das Wiener Verfahren 1996 sind keine Rechtsverordnungen. Sie stellen daher bloß grundsätzlich anerkannte Schätzungsmethoden dar (VwGH 18.9.1991, 88/13/0003; 23.11.1992, 90/15/0185; Erlass des BMF, GZ 08 1037/1-IV/8/01). Wenn im Einzelfall eine andere Schätzungsmethode, die das gesamte Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft berücksichtigt, den wahren Besteuerungsgrundlagen näher kommt, als das Wiener Verfahren, so ist die andere Schätzungsmethode heranzuziehen.

Laut der Bilanz der BBG zum 31.12.2000 gliederte sich das Vermögen der BBG folgendermaßen:

Aktiva		Passiva	
<i>Umlaufvermögen</i>		<i>Eigenkapital</i>	
Forderungen gegen verbundene Unternehmen	12.436.766,39	Stammkapital	500.000,00
		Bilanzgewinn	11.590.788,39
		<i>Rückstellungen</i>	
		Steuerrückstellungen	1.178,00
		sonstige Rückstellungen	344.800,00
<i>Summe Aktiva</i>	12.436.766,39	<i>Summe Passiva</i>	12.436.766,39

Aus dieser Bilanz geht klar hervor, dass die BBG nicht werbend tätig war, sondern, dass sie lediglich vermögensverwaltend tätig war. Ihr gesamtes Aktivvermögen hat lediglich aus Forderungen gegen verbundene Unternehmen bestanden.

Weiters war zum Zeitpunkt der Nachstiftung bereits bekannt, dass der Bilanzgewinn der BBG ausgeschüttet wird und dass nach der Ausschüttung die GmbH-Anteile an die NHG um 500.000,00 S veräußert werden.

Da das Vermögen der BBG ausschließlich aus Forderungen besteht, muss der gemeine Wert der BBG ähnlich dem Nennwert der Forderungen sein, da in diesem Fall die BBG ähnlich verkehrsgängig ist wie die Forderungen, die sich in ihrem Vermögen befinden.

Hätte der Alleingesellschafter seine Gesellschaftsanteile im Nachstiftungszeitpunkt – also vor der Ausschüttung des Bilanzgewinnes – an einen Fremden veräußert, dann hätte er im bereits zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Wissen um das Lukrieren des Bilanzgewinnes in Höhe von 11.590.788,39 und des Abtretungserlöses in Höhe von 500.000,- die Summe der beiden Beträge als Verkaufserlös verlangt und auch erhalten. Im übrigen wird auf die überzeugenden und ausführlichen Darlegungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltscharakter zukommt, verwiesen. In der Berufungsvorentscheidung wurde dargelegt, weshalb das Wiener Verfahren im Berufungsfall zu einem unrichtigen Bewertungsergebnis führt. Weiters hat das Finanzamt die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis in der Berufungsvorentscheidung der Bf zur Kenntnis gebracht. Es wäre danach an der Bf gelegen, begründete Überlegungen vorzubringen, die für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (Ritz, BAO³, § 184 Tz 20 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dies ist nicht geschehen, weil es auch keine stichhaltigen Argumente dagegen gibt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 26. November 2009