



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NN., vom 2. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Juli 2006, Erfassungsnummer zzz., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 12. Dezember 2000 gründeten Herr F. und Frau S. eine Privatstiftung nach österreichischem Recht. Der Privatstiftung wurde zunächst ein Vermögen im Wert von S 1.000.000,00 gewidmet, wovon S 990.000,00 Herr F. und S 10.000,00 Frau S. erbrachten. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 12. Dezember 2000 widmete Frau S. ergänzend dazu folgendes weitere Vermögen, nämlich einen Teil ihres Geschäftsanteils an der (Mutter)GmbH, der einer zur Gänze aufgebrachten Stammeinlage im Nominale von S 220.100,00 entspricht.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2001 teilte der Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, dass der gemeine Wert je S 100 Stammkapital an der (Mutter)GmbH mit S 3.965,00 anzusetzen sei.

In dem hier streitgegenständlichen Fall setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Bw., (Bw.) mit Bescheid vom 6. Juli 2001 Schenkungssteuer in der Höhe von S 218.386,00 fest. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ging das Finanzamt von einem erbrachten Geldbetrag in der Höhe von S 10.000,00 und von einem gewidmeten

Betriebsvermögen in der Höhe von S 8.726.965,00 aus, wobei es den gemeinen Wert entsprechend der o.a. Angaben des Vertreters der Bw. zum Ansatz brachte.

Dieser Bescheid erwuchs unbeeinsprucht in Rechtskraft.

Im März 2006 teilte das für die Bw. zuständige Wohnsitzfinanzamt dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (künftig kurz „Finanzamt“) u.a. mit, dass die Bw. am 12. März 2001 die restlichen Anteile der (Mutter)GmbH um S 25.000,00 je S 100,00 Stammkapital gekauft hat.

Das Finanzamt reagierte auf die auffällig große Abweichung des genannten Kaufpreises vom o.a. erklärten gemeinen Wert der Unternehmensanteile mit Vorhalt vom 31. März 2006 und forderte die Bw. unter Fristsetzung auf, die bezughabenden Berechnungsblätter zur Ermittlung des gemeinen Wertes vorzulegen. Die Bw. folgte dieser Aufforderung nicht.

Am 22. Juni 2006 langte beim Finanzamt eine Kopie des BP-Berichtes betreffend die (Tochter)GmbH (samt Prüferbilanz) und eine Kopie der Prüferbilanz betreffend die (Mutter)GmbH ein.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Schenkungssteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 14. Juli 2006 hob das Finanzamt den o.a. Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 2001 auf und setzte die Schenkungssteuer in der Höhe von S 1.417.490,00 (das sind € 103.013,02) neu fest. Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme laut Bescheidbegründung darauf, dass ihm am 22. Juni 2006 bekannt geworden sei, dass die der Berechnung der gemeinen Werte zugrunde gelegten Bilanzen der (Mutter)GmbH und der (Tochter)GmbH im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 2004 abgeändert worden seien und dadurch neue Tatsachen betreffend die Bilanzwahrheit und –klarheit hervorgekommen seien.

Im Zuge dieser Neufestsetzung der Schenkungssteuer nahm das Finanzamt eine Schätzung des gemeinen Wertes der (Mutter)GmbH und der (Tochter)GmbH nach dem Wiener Verfahren 1996 vor, wobei es auch die Ergebnisse der o.a. Betriebsprüfung einfließen ließ.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bringt die Bw. im Wesentlichen vor, bei der von der Abgabenbehörde erster Instanz erwähnten Betriebsprüfung, die im Jahr 2004 für die Jahre 1999 bis 2001 bzw. 2002 durchgeführt worden sei, habe es sich um eine Prüfung der Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer und der Kammerumlage gehandelt. Das Ergebnis dieser Prüfung habe auf die Bewertung des gemeinen Wertes der beiden Gesellschaften überhaupt keinen Einfluss. Der Begründung des Bescheides sei auch nicht zu entnehmen, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Die gemeinen Werte an der (Mutter)GmbH seien aufgrund des Fachgutachtens Nr. 74 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ordnungsgemäß ermittelt worden. Eine nachträgliche Änderung der Steu-

erbemessungsgrundlagen durch eine Betriebsprüfung habe aber auf diese Bewertung keinen Einfluss. Außerdem sei bereits Verjährung eingetreten.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2006 als unbegründet ab. An den der Berechnung des gemeinen Wertes zu Grunde gelegten Bilanzen habe seinerzeit die Vermutung von deren Ordnungsmäßigkeit bestanden. Im Zuge einer Betriebsprüfung für Zwecke der direkten Steuern habe sich herausgestellt, dass in der heranzuhaltenden Bilanz bei der (Mutter)GmbH ein Gebäude nicht erfasst worden sei und die Bilanzsumme zum Stichtag 31. 12. 2000 von S 105.075.216,33 auf S 105.783.868,33 abzuändern gewesen sei. Außerdem seien bei der (Tochter)GmbH die Rückstellungen für Abfertigungen und die Rückstellungen für Urlaube durch einen Sachbearbeiter unrichtig berechnet worden, sodass also der Grundsatz der Bilanzwahrheit nicht gegeben gewesen sei. Da die Ermittlung des gemeinen Wertes somit auf der Grundlage von nicht ordnungsgemäßigen Bilanzen vorgenommen worden sei, sei eine neue Sachentscheidung zu fällen gewesen. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO sei im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO durch den Vorhalt vom 9. April 2001 um ein Jahr verlängert worden.

Die Bw. beantragte daraufhin mit Eingabe vom 18. September 2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder 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. Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 erster Satz BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Auch die Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Daraus folgt, dass Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305

Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 686 ff). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde.

Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtsweigige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher eine Prüfung dahingehend, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre.

Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (VwGH vom 14. Mai 1991, ZI. 90/14/0262).

Im vorliegenden Fall fällt auf, dass die Bw. in einem anderen Rechtsmittelverfahren ihrem zuständigen Wohnsitzfinanzamt ein durchaus glaubwürdiges Sachverständigengutachten vorgelegt hat, welches den Unternehmenswert der (Mutter)GmbH per 1. Jänner 2001 im Rahmen einer sehr detailliert dargestellten Unternehmensbewertung mit S 125.000.000,00 bis S 152.000.000,00 ausweist. Die Bw. hat damit erreicht, dass das Finanzamt bei der Berechnung der direkten Steuern den gemeinen Wert der Anteile an dem angeführten Unternehmen mit S 25.000,00 je S 100,00 Anteil zum Ansatz gebracht hat.

Obwohl die Bw. selbst einräumt (siehe Schreiben vom 16. Jänner 2006 an das zuständige Wohnsitzfinanzamt), dass der gemeine Wert der betreffenden Anteile zum 1. Jänner 2001 mit dem Veräußerungserlös vom 12. März 2001 identisch ist (also S 25.000,00 je S 100,00 beträgt), gab sie gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern mit Schriftsatz vom 19. Juni 2001 (also bereits nach dem Abtretungsvertrag vom 12. März 2001 und somit in Kenntnis des wahren Wertes) den gemeinen Wert mit nur S 3.965,00 je S 100,00 Anteil bekannt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe handelt, die nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen ist (VwGH vom 29. November 2001, Zl. 2001/16/0296). Es besteht daher für die Beteiligten kein Freiraum, diesen Wert nach Gutdünken selbst beliebig zu bestimmen oder gar willkürlich festzulegen.

Die oben aufgezeigten dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 7. März 2006 zur Kenntnis gebrachten auffallend großen Abweichungen würden nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates durchaus eine amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Dies umso mehr als die Bw. offensichtlich nicht willens oder in der Lage ist, dem Finanzamt Berechnungsblätter zur Dokumentation der von ihr vorgenommen (und im Lichte der geschilderten Umstände äußerst zweifelhaft erscheinenden) Bewertung im Schenkungssteuerverfahren vorzulegen.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme aber nicht etwa damit begründet, dass neu hervorgekommen sei, dass der gemeine Wert offensichtlich unrichtig bekannt gegeben worden sei. Es stützte die Wiederaufnahme vielmehr ausschließlich auf die Feststellung, die der Berechnung der gemeinen Werte zugrunde gelegte Bilanz sei abgeändert worden. Der Verwaltungsakt enthält jedoch keine Unterlagen, die zweifelsfrei den Schluss zulassen, dass dieser Vorwurf berechtigt ist. Dies schon deshalb, weil dem Finanzamt nach der Aktenlage nicht einmal bekannt ist, welche Bilanz(en) die Bw. im Streitfall zur Berechnung der gemeinen Werte tatsächlich herangezogen hat.

Der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt ist daher schon aus diesem Grund als Wiederaufnahmsgrund ungeeignet. Da es der Berufungsbehörde aber nach ständiger Rechtsprechung verwehrt ist, den Wiederaufnahmsgrund auszutauschen oder neue Wiederaufnahmsgründe aufzugreifen, war der angefochtene Bescheid zwingend aufzuheben.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch das nach der Aktenlage bestehende Missverhältnis zwischen der Bedeutung des von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Wiederaufnahmsgrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides spricht. Dies deshalb weil bei der im Rahmen der gebotenen Ermessensübung vorzunehmenden Inter-

essenabwägung zwischen „Angemessenheit“ und „Zweckmäßigkeit“ eine Geringfügigkeit der hervorgekommenen neuen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit verbietet (VwGH vom 26. November 1991, ZI. 91/14/0179).

Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (VwGH vom 28. Februar 1989, ZI. 89/14/0019).

Dass im Anlassfall eine derartige Geringfügigkeit vorliegt, zeigt sich schon daran, dass die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund betrachtete Betriebsprüfung aus dem Jahr 2004 zu einer Änderung der Bilanzsumme der (Mutter)GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2000 von „nur“ rund 0,67 % geführt hat. Dem steht eine Änderung des als Teil der Bemessungsgrundlage im neuen Schenkungssteuerbescheid herangezogenen gemeinen Wertes der streitgegenständlichen Anteile an diesem Unternehmen von S 8.726.965,00 auf S 56.688.094,26 (das ist eine Steigerung um rund 549,6 %) gegenüber, die sich aber nicht vordergründig als Auswirkung des erwähnten Betriebsprüfungsergebnisses ergibt, sondern hauptsächlich darauf zurückzuführen ist, dass das Finanzamt die Unternehmensanteile in ihrer Gesamtheit nach dem Wiener Verfahren 1996 bewertet hat.

Auch die sich daraus ergebende Neufestsetzung der Schenkungssteuer (von ursprünglich S 218.386,00, das sind € 15.870,73, auf € 87.142,29) wäre mit einer Steigerung von rund 449 % nur dann verhältnismäßig iSd oben erwähnten Rechtsprechung, wenn sich diese markante Änderung der Abgabenfestsetzung im Wesentlichen als unmittelbarer Ausfluss des vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundes ergäbe.

Der in der Bescheidbegründung dargestellte Rechenvorgang des Finanzamtes betreffend die Berechnung des Vermögenswertes bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des Beteiligungsbesitzes (Schätzung des gemeinen Wertes der (Tochter)GmbH) ist insofern unzutreffend, als die Differenz der dort genannten Größen nicht S 32.576.649,12 sondern richtig S 15.431.044,32 ergibt (siehe Berechnungsblatt). Selbst eine Neuberechnung des Wertes der fraglichen Unternehmensanteile unter Berichtigung dieses Rechenfehlers (ausgehend von den übrigen Bewertungsgrundlagen des Finanzamtes) ergäbe einen gemeinen Wert von S 52.924.329,04 bzw. eine Nachforderung der Schenkungssteuer von € 80.280,52 und somit weiterhin eine Unverhältnismäßigkeit iSd erwähnten Rechtsprechung.

Wie bereits oben ausgeführt, liegt es nun am Finanzamt, ob es den vom unabhängigen Finanzsenat in dieser Entscheidung aufgezeigten Wiederaufnahmsgrund - nämlich die Bekanntgabe eines offensichtlich unzutreffenden gemeinen Wertes durch die Bw. in ihrem Schreiben vom 19. Juni 2001 - aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Dabei wird auch zu prüfen sein, ob allenfalls die Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gelangen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Juli 2008