



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Bw., vertreten durch Dr. Kainrath & Knapp Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 1170 Wien, Alszeile 40, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Oktober 2004 zu Erf.Nr.xxx betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Rechtsvorgang:

Mit Notariatsakt vom 24. April 2003 erwarb Herr KA (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) von seiner Ehegattin CA Geschäftsanteile an der R-GmbH (FN xy, deren Firmenwortlaut später in E-GmbH geändert wurde - kurz Holdinggesellschaft) die einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 10.000,00 entsprachen, um einen Abtrittspreis von € 1,07.

#### 2. Verfahren vor dem Finanzamt

##### 2.1. Selbstberechnung der Schenkungssteuer

Für diesen Rechtsvorgang wurde die Schenkungssteuer vom Vertragserichter ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 471.173,16 am 8. September 2003 mittels Finanzonline mit einem Betrag von € 46.167,30 selbstberechnet. Dabei wurde der Rechtsvorgang unter der Geschäftszahl Erf.Nr.3 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erfasst. Am

12. November 2003 meldete der Vertragserichter mittels Finanzonline jene Rechtsvorgänge, für die er im September 2003 eine Selbstberechnung der Schenkungssteuer durchgeführt hatte (darunter ua. den zu Erf.Nr.3 erfassten Rechtsvorgang) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu seiner "Übermittlungssteuernummer" St.Nr.xx an.

## **2.2. Außenprüfung**

### **2.2.1. Berechnungen/Gutachten über den gemeinen Wert**

Bei einer Außenprüfung zur Feststellung des gemeinen Wertes bezüglich der Geschäftsanteile der Holding legte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt ein Gutachten der WT-GmbH. vom Juni 2003 vor, in dem der gemeine Wert sämtlicher Geschäftsanteile nach den Grundsätzen des Wiener Verfahrens ausgehend von den Jahresabschlüssen per 31.12.1999, 31.12.2000 und 31.12.2001 mit € 1.884.692,64 (ergibt für die gegenständlichen Anteile einen Wert von € 471.173,16) errechnet worden war.

Das Finanzamt führte ebenfalls eine Berechnung nach den Grundsätzen des Wiener Verfahrens durch, allerdings ausgehend von den Jahresabschlüssen der Geschäftsjahre 2000 bis 2002 und ermittelte so einen gemeinen Wert sämtlicher Geschäftsanteile von € 4.646.876,00 (ergibt für die gegenständlichen Anteile einen Wert von € 1.161.719,00).

In der Folge legte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt ein weiteres Gutachten der WT-GmbH . vom 13. September 2004 vor, in dem basierend auf der Abtretung eines Geschäftsanteiles an Herrn MB im Jänner 2004 ein Wert für die eR-GmbH (operative Gesellschaft) von rund € 529.000,00 und für die R-GmbH (Holding Gesellschaft) inklusive des Wertes der operativen Gesellschaft von rund € 3.241.000,00 errechnet worden war. Das ergibt einen gemeinen Wert der gegenständlichen Geschäftsanteile von € 810.250,00.

### **2.2.2. Schlussbesprechung vom 8. Oktober 2004**

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Oktober 2004 führte das Finanzamt ua. aus, dass der Verkauf an den Geschäftsführer nicht als Verkauf im Sinne des §13 BewG geeignet sei. Gegenständlicher Verkauf stelle keinen Verkauf des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs dar. Bei der Beurteilung, ob der Kaufpreis einem Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gleichkomme, sei zu untersuchen, ob dieser Preis unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und durch den Ausgleich widerstreitender Interessen mehrer an den Verkaufsgeschäft Beteiligter gebildet worden sei. Bei Untersuchung dieser Voraussetzung zeige sich, dass gegenständlicher Verkauf diese Bedingungen nicht erfülle. Der gegenständliche Verkauf sei im Syndikatsvertrag mit dem Geschäftsführer im Rahmen der Geschäftsführerbestellung vorweg vereinbart worden. Darin sei vorweg ein Maximalpreis von

€ 200.000,00 vereinbart worden. Die Beschränkung auf einen Maximalpreis und das Naheverhältnis des Geschäftsführers zu der Gesellschaft, deren Anteile gekauft wurden, lasse darauf schließen, dass kein Kauf im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb vorliege. Weiters seien nur 7% des gesamten Stammkapitals erworben worden. Dieser Anteil stelle nur einen unbedeutenden Anteil am Gesamtvermögen der Gesellschaft dar.

Mit Abtretungsvertrag vom 3. September 2003 hätten Herr PR € 10.000,00 Stammkapital an der *Holding* an die P Privatstiftung und Herr KA € 10.000,00 Stammkapital der selben Gesellschaft an die C Privatstiftung jeweils um einen Abtretungspreis von € 500.000,00 abgetreten. Aufgrund des Naheverhältnisses der beiden Verkäufer zu den beiden Käufern (beide Verkäufer seien alleinige Stifter dieser Stiftungen) sei ebenfalls darauf zu schließen, dass gegenständliche Verkäufe nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen seien. Diese seien ebenfalls nicht zur Gemeinen Wert-Ermittlung im Sinne des § 13 BewG geeignet.

Das obige von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Gutachten könne aus folgenden Gründen nicht der Berechnung der Schenkungssteuer zugrunde gelegt werden. Das Schätzungsgutachten basiere auf oben geschildertem Verkauf an den Geschäftsführer. Der Gemeine Wert werde vom Verkauf um einen Maximalpreis von € 200.000,00 abgeleitet. Da wie schon erläutert dieser Verkauf nicht als Verkauf des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs gewertet werde, könne folglich auch der daraus abgeleitet gemeine Wert nicht der Berechnung der Schenkungssteuer zugrunde gelegt werden.

Ein weiteres Argument, warum der Kaufpreis aus dem Verkauf an den Gesellschafter nicht für die gemeine Wert Berechnung herangezogen werden könne, bestehe darin, dass der Verkauf erst im Jänner 2004 stattgefunden habe, und als zeitlich zu weit entfernt betrachtet werde. Zumal durch den Einbringungsvertrag vom 17. September 2003 (also vor dem Verkauf und nach den zu beurteilenden Rechtsvorgängen) die Vermögensstruktur der gegenständlichen Gesellschaft verändert worden sei.

Aufgrund des oben Ausgeführten komme die Finanzverwaltung zur Ansicht, dass weder ein Kurswert noch ein geeigneter Verkauf zur Ermittlung des gemeinen Wertes existiere. Daher sei der Gemeine Wert im Wege der Schätzung durch das Wiener Verfahren ermittelt worden. Als Berechnungsgrundlage sei somit der Gemeine Wert von € 11.617,19 je € 1000,00 Stammkapital heranzuziehen.

Es sei auch darüber gesprochen worden, dass die Möglichkeit bestehe, Ertragsauswirkungen, die bereits zum Bewertungsstichtag bekannt waren in die gemeine Wert Ermittlung einfließen zu lassen. Dafür wäre aber eine schlüssige und ausreichende Beweisführung notwendig. Dies

und die Vorlage der Bilanzen zum 31. Dezember 2003 habe sich die steuerliche Vertretung einem eventuellen Berufungsverfahren vorbehalten.

### **2.2.3. Prüfungsberichte vom 14. Oktober 2004**

Dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. Oktober 2004 wurde die genaue Berechnung beigelegt und festgehalten, dass sich bei Anwendung dieser Berechnung auf den gegenständlichen Vorgang für die € 10.000,00 Stammkapital ein gemeiner Wert von € 1.161.719,00 und nach Abzug des Abtretungspreises von € 1,07 und der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 Z. 1 ErbStG von € 2.200,00 und gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG von € 7.300,00 eine Bemessungsgrundlage von € 1.152.217,00 ergebe.

### **2.3. angefochtener Bescheid**

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 15. Oktober 2004 setzte das Finanzamt ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 1.152.217,00 die Schenkungssteuer für den gegenständlichen Rechtsvorgang mit € 138.266,04 fest, sodass sich eine Nachforderung in Höhe von € 92.098,74 ergab. In der Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Prüfbericht verwiesen und festgehalten dass diese insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bilden.

### **2.4. Berufungsverfahren vor dem Finanzamt:**

#### **2.4.1. Berufung**

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde nach Darstellung des Sachverhaltes und der rechtlichen Grundlagen eingewandt, dass es nicht zutreffend sei, dass der Verkauf des 7%-Anteiles am Stammkapital der operativen Gesellschaft vorweg im Syndikatsvertrag mit dem Geschäftsführer vereinbart worden sei. Einziger Zweck des Syndikatsvertrages sei es, da es sich bei den Gesellschaftern um "fremde Dritte" handle, sicherzustellen, dass bei den geplanten zukünftigen Verkäufen einheitlich vorgegangen werde. Gerade in diesem sehr umfangreichen Vertragswerk spiegle sich der Ausgleich der widerstreitenden Interessen der am Verkaufsgeschäft Beteiligten wider. Bei der Ausverhandlung dieses Vertrages seien sowohl der Käufer als auch der Verkäufer von unterschiedlichen Rechtsanwaltskanzleien rechtsfreundlich vertreten worden.

Wie im Wirtschaftsleben üblich seien daher zum Ausgleich der widerstreitenden Interessen der Abtretungsvertrag, der Geschäftsführervertrag und der Syndikatsvertrag gleichzeitig geschlossen worden. Als Zeugen könnten hier die Rechtsvertreter beider Parteien genannt werden.

Zwischen den Parteien hätten weder familienrechtliche, schuldrechtliche, arbeitsrechtliche oder sonstige gesellschaftsrechtliche Beziehungen zum Zeitpunkt des Erwerbes bestanden. Die Parteien hätten sich "am Markt" kennengelernt. Der Vertrag würde unter den gleichen Bedingungen auch mit jedem anderen "fremden Dritten" geschlossen werden. Es sei für einen Fremdvergleich die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich (Quatschnigg-Schuch, RZ 50).

Seit ca. 1 Jahr seien weitere Verkäufe am freien Markt unter den gleichen Bedingungen geplant. Dazu sei die C-GmbH beauftragt worden, für das Unternehmen potentielle Käufer zu finden. Der erhoffte Kaufpreis bewege sich in ähnlichen Bandbreiten, wie jener von Herrn MB bezahlte Betrag. Angeboten würden die Anteile auch über einen polnischen (Herr B) und einen deutschen Vermittler (B-WT). Bislang habe in Höhe des angestrebten Betrages kein Abschluss erzielt werden können, da sich die Unternehmensergebnisse als nicht in dieser Höhe nachhaltig herausgestellt hätten. Als Nachweis werde die aktuelle Saldenliste beigelegt (Anm: Saldenliste vom Oktober 2004).

Es könne mangels Vorliegen einer Nahebeziehung davon ausgegangen werden, dass der Preis ausschließlich durch marktwirtschaftliche Faktoren bestimmt worden sei.

Zusammenfassend sei somit in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung festzuhalten, dass der gegenständliche Verkauf einen Verkauf im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs darstelle. Der Kaufpreis sei unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage zustande gekommen und erfülle sämtliche Voraussetzungen eines Fremdvergleiches. Die Parteien stünden in keinem Naheverhältnis. Nach herrschender Auffassung würden Anteile von mehr als 5 % keine unbedeutenden Anteile darstellen (vgl. dazu GmbHG und AktG sowie die Bestätigungen zum Insiderhandel).

Es sei absehbar gewesen - und durch die beiliegende Saldenliste nachgewiesen - dass die Ertragsaussichten der Gesellschaft nicht nachhaltig auf diesem Niveau gehalten werden könnten. Sämtliche in der Literatur anerkannten Bewertungsverfahren würden die Nachhaltigkeit der Ertragsaussichten bei der Ermittlung des Unternehmenswertes berücksichtigen.

Der Judikatur des VwGH sei zu entnehmen, dass die Verwendung des Mehrzahlwortes "Verkäufe" in § 13 Abs. 2 BewG nur sprachlich bedingt sei, eine darüber hinausgehende Bedeutung komme dieser Formulierung nicht zu. Ein einzelner Verkauf oder ein schlüssiges Gutachten würden zur Wertermittlung ausreichen (vgl. auch Robert Bachl in ecolex 2001/90 Glossar).

Die Finanzverwaltung erachte den gegenständlichen Verkauf als "zeitlich zu weit entfernt", um für die Berechnung herangezogen werden zu können. Dem sei entgegen zu halten:

*"Die auf Grund des Bewertungsgesetzes zu treffenden Wertfeststellungen sind grundsätzlich im Hinblick auf einen ganz bestimmten Zeitpunkt vorzunehmen, es wäre jedoch unrichtig anzunehmen, dass nur im Bewertungszeitpunkt erzielte Preise einen Anhaltspunkt für die Feststellung des gemeinen Wertes bieten könnten. Es ist vielmehr erforderlich, die Preisverhältnisse während eines längeren Zeitraumes vor und um den Feststellungszeitpunkt in Betracht zu ziehen, um daraus mit einiger Sicherheit die durchschnittlichen Wert- oder Preisverhältnisse und somit die erzielbaren Preise im Feststellungszeitpunkt ermitteln zu können" (vgl. Kommentar BewG § 10)*

Es werde daher der Berufungsantrag gestellt die Schenkungssteuer erklärungsgemäß festzusetzen.

Darüber hinaus beantragte die Bw. gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### **3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:**

#### **3.1.1 Vorlage durch das Finanzamt**

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, ohne dass zuvor eine Berufungsvorentscheidung erlassen worden wäre oder weitere Ermittlungen getätigten worden wären.

#### **3.1.2 weitere Eingaben des steuerlichen Vertreters an den UFS**

##### **3.1.2.1. Ergänzung zur Berufung vom 9. Mai 2005**

Mit Schreiben vom 9. Mai 2005 legte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zum Nachweis seiner Berufungsausführungen den vom Steuerberater der Gesellschaft erstellten Jahresabschluss der "operativen Gesellschaft" zum 31. Dezember 2004 mit folgenden wesentlichen Kennzahlen vor:

Bilanzsumme	€	3.029.059,57
Summe Eigenkapital	€	1.938.164,56
Betriebsleistung	€	2.747.397,48
Jahresüberschuss	€	31.052,13

##### **3.1.2.1. zweite Ergänzung zur Berufung vom 31. August 2005**

Mit einer zweiten Ergänzung vom 31. August 2005 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. weiters mit, dass Herr MB seinen Anteil an der "operativen Gesellschaft" wieder an die Holdinggesellschaft verkauft habe, da die Erwartungen über die Entwicklung des

Jahresergebnisses nicht eingetroffen und somit der Wert der Anteile nicht erwartungsgemäß verlaufen sei.

Als Nachweis wurden der Antrag an das Handelsgericht Wien auf Änderung der Gesellschafterverhältnisse vom 14. Juli 2005 und der Notariatsakt vom 14. Juli 2005 sowie der Jahresabschluss der operativen Gesellschaft per 31. Dezember 2004 vorgelegt. Aufgrund des Rechungswesens Jänner bis Juli 2005 sei für das Jahr 2005 mit einem ähnlichen Ergebnis zu rechnen wie im Jahr 2004.

### **3.2. Ermittlungen seitens des UFS**

Von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vorgelegten Bemessungsakte zu Erf.Nr.1, Erf.Nr.2, Erf.Nr.3, Erf.Nr.4, Erf.Nr.5, Erf.Nr.6, sowie in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Arb.Nr., in die Veranlagungsakte der Holding und der operativen Gesellschaft zu St.Nr. St.Nr.1 bzw St.Nr. St.Nr.2, durch Abfragen im Firmenbuch zu FN 1 und FN 2 sowie durch Abfragen im elektronischen Abgabeninformationssystem und mittels Finanzonline zu den o.a. ErfNr.

### **3.3. Ermittlungsauftrag ans Finanzamt samt Stellungnahme des Finanzamtes**

Am 30. Jänner 2009 erteilte der Unabhängige Finanzsenat einen Ermittlungsauftrag iSd 279 Abs. 2 BAO an das Finanzamt, zu dem das Finanzamt mit Schreiben vom 25. Juni 2009 wie Folgt Stellung nahm:

- Wie haben sich die Erträge der Holdinggesellschaft und der operativen Gesellschaft ab 2003 entwickelt und welche Ereignisse waren für diese Entwicklung ausschlaggebend?

Entwicklung der Erträge der operativen Gesellschaft (FN 1)

	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
Umsatzerlöse	Gründung	18.513.942,63	1.502.934,67	3.302.296,90	2.659.008,04	4.764.188,20
Bestandsveränderungen	erst am	44.437,48	69.231,82	- 25.084,55	- 47.778,15	- 27.529,50
sonst. betr. Erträge	24.04.2003	1.125.751,84	1.159.989,56	314.958,23	179.137,78	1.274.679,27
Ergebnis gewöhnlicher Geschäftstätigkeit		3.168.822,92	58.403,88	- 931.012,72	- 993.410,66	300.661,55

Entwicklung der Erträge der Holding (FN 2)

	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006
Umsatzerlöse	24.672.178,56	7.370.845,89	-	72.000,00	551.000,00
Bestandsveränderungen	- 2.180,19		-		
sonst. betr. Erträge	189.366,07	944,02	-	50,88	501,73

Erträge aus Beteiligungen	-		1.420.000,00	950.000,00	-
Ergebnis gewöhnlicher Geschäftstätigkeit	2.021.421,42	-341.863,19	1.557.743,81	921.932,02	- 827.904,16

Die markante Änderung bei der operativen Gesellschaft (FN 1) vom Geschäftsjahr 2003 auf 2004 beruhe laut Auskunft darauf, dass der K-GmbH, einen Ärztekongress mit 6000 Teilnehmern nicht mehr über die Gesellschaft in Österreich abwickeln ließ (s. dazu Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 2.4.2009).

Die markante Änderung bei der Holding (FN 2) vom Geschäftsjahr 2003 auf 2004 beruhe darauf, dass die Holding ihren gesamten Betrieb in die operative Gesellschaft eingebracht habe. Die Holding habe daher nur mehr Erträge aus Beteiligungen.

- Enthält der Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 17. September 2003 Wertangaben über den eingebrachten Teilbetrieb und lässt sich daraus ein Vermögenswert der Holdinggesellschaft unmittelbar vor der Einbringung ableiten?

Da die Eigentumsverhältnisse am Einbringungsgegenstand der prozentuellen Beteiligung der einbringenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft unmittelbar entsprechen habe gemäß § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG eine Kapitalerhöhung und Gegenleistung unterbleiben können. Die übertragenden Vermögenswerte seien zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2002 rückwirkend mit diesen Buchwerten übertragen worden. Aus dem Einbringungsvertrag könnten somit keine Wertangaben abgeleitet werden.

- Anregung einer eventuellen neuen Berechnung nach dem Wiener Verfahren

Aus den vorgebrachten Unterlagen und der Einsicht in den Prüfbericht der Großbetriebsprüfung Wien (AnM. diese hat zu Nr.1 sowie Nr.2 für den Zeitraum 2001 bis 2004 bei der Holdinggesellschaft - veranlagt zu St.Nr. St.Nr.1 - als auch der operative Gesellschaft - veranlagt zu St.Nr. St.Nr.2 - Betriebsprüfungen durchgeführt; die im Anschluss daran erfolgten Festsetzungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sind noch nicht rechtskräftig) ergebe sich keine Notwendigkeit einer neuerlichen Schätzung. Alle aufgezeigten Änderungen der Ertragslage der Gesellschaften seien im Zeitpunkt der Übertragungen der Gesellschaft nicht absehbar gewesen und könnten daher bei der Schätzung nicht einbezogen werden.

Vielmehr zeige die nunmehr vorliegende Bilanz zum 31. Dezember 2003 (die im erstinstanzlichen Verfahren nicht vorgelegt worden sei), dass das Geschäftsjahr 2002 ein durchschnittliches Geschäftsjahr gewesen sei. Im Jahr 2003 sei das EGT beider Gesellschaften zusammen im Vergleich zu den Vorjahren sogar noch angestiegen.

- Um welchen Preis wurden die Anteile an der Holdinggesellschaft im November 2005 an die BG-H. verkauft und wie wurde dieser Preis ermittelt (gibt es Gutachten, handelt es sich um einen Verkauf im gewöhnlichen Geschäftsverkehr)?

Laut Stellungnahme seien die Anteile um € 7.890.000,00 zuzüglich € 280.000,00 verkauft worden (s. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 2.4.2009 und beiliegendem Abtretungsvertrag).

Lt. der Stellungnahme vom 23.6.2009 sei kein Schätzungsgutachten erstellt worden. In der Stellungnahme werde festgehalten: "Der Kaufpreis wurde mittels Kombination von Net Asset Value und PAT-Multiple ermittelt und dabei vom sich bereits abzeichnenden Rückgang der Geschäftsergebnisse ausgegangen". Daraus sei zu schließen, dass der Kaufpreis wohl nach objektiven Kriterien ermittelt worden sei. Weiters werde in der Stellungnahme mitgeteilt, dass mit 46 Unternehmen Kontakt aufgenommen worden sei und an 15 Unternehmen Informationsmemoranden verschickt worden seien. Es hätte sich 35 Absagen und drei "letters of intends" ergeben. Es sei davon auszugehen, dass man durchaus von einem Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sprechen könne, zumal eine Vielzahl von potentiellen Käufern in den Vorbereitungsprozess zum Verkauf eingebunden gewesen sei. Was wiederum zu einem objektiven Kaufpreis geführt haben werde. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bezweifle jedoch, dass der Kaufpreis aus dem Verkauf November 2005 als Grundlage für eine Schätzung des Wertes, für die im Rechtsmittelverfahren anhängigen Vorgänge, aussagekräftig sei. Der zeitliche Abstand von rd. 2 1/2 Jahren und die dazwischenliegende Umgründung schließe eine Vergleichbarkeit aus.

Nach Abwägung all dieser Umstände sehe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien keinen Bedarf für eine neue Schätzung.

### **3.4. Vorhalteverfahren des UFS**

Mit Vorhalt vom 18. August 2009 teilte die Referentin sowohl dem Bw. als auch dem Finanzamt mit wie sich auf Grund der aufgenommenen Beweise die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte.

Das Finanzamt gab dazu am 8. September 2009 eine Stellungnahme ab (die vom UFS an die Bw. mit der Gelegenheit zur Abgabe einer Gegenäußerung weitergeleitet wurde) in der es hinsichtlich der schenkungssteuerlichen Würdigung auf seine Stellungnahme vom 25. Juni 2009 sowie die Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwies.

Zur verfahrensrechtlichen Würdigung wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

*"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss*

*nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. (§ 201 Abs. 1 BAO)*

*Die Festsetzung kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen. Die Verpflichtung zur Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages besteht in der Einreichung einer entsprechenden Erklärung (§ 23a Abs. 2 ErbStG)*

*Gemäß § 23a ErbStG sind Rechtsanwälte und Notare befugt, für gewisse - im Gesetz angeführte - Rechtsvorgänge die Steuer selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Anmeldefrist des § 22 Abs. 1 ErbStG erfolgt.*

*Die Parteienvertreter haben für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbstberechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 63 Abs. 2, § 64 Abs. 2 BAO) vorzulegen.*

*Im gegenständlichen Fall wurde die Selbstberechnung am 8.9.2003 durchgeführt, die Anmeldung beim Finanzamt erfolgte am 12.11.2003.*

*Hat der Parteienvertreter eine Selbstberechnung durchgeführt, aber noch keine Anmeldung gemacht, erscheint in der Maske N52 der Hinweis „Erfassungsnummer noch nicht gültig“. In der FA-Online Maske des Parteienvertreters ist der Hinweis „Selbstberechnung wartet auf Anmeldung“ ersichtlich. Dem Finanzamt ist zu diesem Zeitpunkt der Erwerbsvorgang unbekannt. Erst nach erfolgter Anmeldung kann in der Maske N52 eine Abfrage durchgeführt werden und sind die Daten für die Finanzverwaltung einsehbar.*

*Dem Finanzamt sind daher die selbstberechneten Beträge erst nach Anmeldung bekannt. Eine Festsetzung kann gemäß § 201 BAO von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen, konkret also bis zum 12.11.2004.*

*Die bescheidmäßige Festsetzung erfolgte am 15.10.2003, also innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs. 1 BAO.*

*Da die Festsetzung nicht auf Grund der Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 erfolgte, war ein Eingehen auf allfällige Wiederaufnahmsgründe nicht erforderlich.*

*Das Finanzamt beantragt daher, die Abweisung der Berufung.“*

Der Bw. teilte mit Schriftsatz vom 13. November 2009 mit, dass er den Ausführungen des UFS im Wesentlichen folge. Gleichzeitig zog er seine Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und auf Anberaumung einer mündliche Verhandlung zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **A. Sachverhalt:**

Auf Grund der aufgenommenen Beweise wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die R-GmbH (FN 2 , deren Firmenwortlaut später in E-GmbH geändert wurde - kurz *Holding*) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1990 gegründet.

Geschäftsführer der *Holding* waren seit der Gründung Herr KA und Herr PR . An der Gesellschaft beteiligt waren seit dem Jahr 1999 jeweils zu einem Viertel Herr KA und dessen Gattin Frau CA sowie Herr PR und dessen Gattin Frau DR.

Mit Stiftungsurkunden jeweils vom 20 November 2002 gründete Herrn KA als alleiniger Stifter die C Privatstiftung und Herrn PR als alleiniger Stifter die P Privatstiftung.

Mit Einbringungsvertrag und Sacheinlagevertrag vom 17. September 2003 wurde der Teilbetrieb "E-Betrieb" (der Tätigkeiten umfasste) von der Holding in die mit Erklärung vom 24. April 2003 gegründete eR-GmbH (Ersteintragung im Firmenbuch am 8. Mai 2003 zu FN 1 , deren Firmenwortlaut später in 1-GmbH geändert wurde - kurz "operative Gesellschaft") eingebraucht. Zum Zeitpunkt der Einbringung betrieb die Holding auch eine Zweigniederlassung in H. (kurz Betriebsstätte Deutschland) und war sie Alleingesellschafterin der eA (kurz Beteiligung USA). Mit dem Einbringungsvertrag nicht übertragen wurden die Vermögenswerte, Rechte, Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die der Betriebsstätte Deutschland zuzurechnen waren, und die Beteiligung USA.

Noch im Jahr 2003 wurde die Holding Alleingesellschafterin der eA-GmbH (kurz Beteiligung Deutschland).

Im Jahresabschluss der Holding zum 31.12.2003 werden die Beteiligungen an verbundenen Unternehmen mit einem Gesamtwert von € 1.417.756,62 ausgewiesen. Im Gegensatz dazu betrug der Wert zum 31.12.2002 Null.

Alleingesellschafterin der *operativen Gesellschaft* war zum Zeitpunkt der Einbringung (17. September 2003) die *Holding*. Gesellschafter der Holding waren zu diesem Zeitpunkt jeweils zu 50 % die C Privatstiftung und die P Privatstiftung.

Zu diesen Beteiligungsverhältnissen kam es durch folgende Abtretungen, die jeweils Geschäftsanteile an der Holding im Nominale von € 10.000,00 (= 25% des gesamten Stammkapitals) zum Gegenstand hatten:

Datum	Abtretender	Erwerber	Abtretungspreis
20.02.2003	KA	C Privatstiftung	0,00
20.02.2003	PR	P Privatstiftung	0,00
24.04.2003	CA	KA	€ 1,07

24.04.2002	DR	PR	€ 1,07
03.09.2003	KA	C Privatstiftung	€ 500.000,00 fix + Nachbesserung*
03.09.2003	PR	P Privatstiftung	€ 500.000,00 fix + Nachbesserung*

\*In den Abtretungsverträgen vom 03. September 2003 wurde neben einem fixen Bestanteil des Kaufpreises von € 500.000,00 vereinbart, dass der Verkäufer Anspruch auf folgende Nachbesserung des Kaufpreises hat.

*"Als Basis für die Wertermittlung der Nachbesserung dient das EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) gemäß § 231 (2) Z 17 bzw. § 231 (3) Z 16 HGB der Gesellschaft. Die Nachbesserung beträgt 80 % aus dem arithmetischen Mittel des Übersteigungsbetrages der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten zum 31.12.2004, zum 31.12.2005 und zum 31.12.2006 über dem EGT zum 31.12.2003. Der Anspruch des Verkäufers entsteht mit dem Beschluss der Gesellschafter, mit welchem der Jahresabschluss zum 31.12.2006 festgestellt wird."*

Am 9. Jänner 2004 wurde mit Herrn MB, der bis dahin in keinem Naheverhältnis zu den betroffenen Gesellschaften bzw. deren Gesellschaftern stand, gleichzeitig ein Abtretungsvertrag über Anteile an der operativen Gesellschaft, ein Geschäftsführervertrag hinsichtlich der operativen Gesellschaft sowie eine Syndikatsvertrag mit einer Option auf Erwerb von Anteilen an der Holding abgeschlossen.

Die Abtretung der Anteile im Nominale von € 2.450,00 an der operativen Gesellschaft (= 7 % des gesamten Stammkapitals) zu einem Abtretungspreis von maximal € 200.000,00 wurde unter der Bedingung abgeschlossen, dass Herr MB sein Dienstverhältnis antritt. Im Abtretungsvertrag gab die Holding unter Punkt 5.1.6. folgende Erklärung ab:

*"seit dem 31.12.2002 hat sich nach bestem Wissen und gewissen der Holdinggesellschaft weder der Geschäftsgang noch die Vermögens-, Finanz und Ertragslage des mit Einbringungsvertrag und Sacheinlagevertrag vom 17.9.2003 in die operative Gesellschaft eingebrochenen Teilbetriebes wesentlich verschlechtert."*

Im Syndikatsvertrag räumte einerseits Herr MB der Holding das Recht ein, seinen Geschäftsanteil an der operativen Gesellschaft durch einseitige Willenerklärung zu erwerben, wobei die Ausübung des rechten nach Ablauf eines Jahres von der Beendigung des Geschäftsführervertrages abhängig gemacht wurde ("sog. Call-Option I"). Andererseits räumten die C Privatstiftung und die P Privatstiftung Herrn MB jeweils das Recht ein, frühestens zu einem Zeitpunkt von drei Jahren ab Beginn des Geschäftsführervertrages einen Geschäftsanteil an der Holding im Ausmaß von 3,5 % durch einseitige Willenerklärung zu erwerben ("sog. Call-Option II"). Dabei wurde vereinbart, dass dieses Angebot mit Ende des

Geschäftsführervertrages erlischt. Als Übernahmepreis wurde jeweils ein Betrag von maximal € 200.000,00 festgelegt.

Am 14. Juli 2005 wurde der Geschäftsführervertrag mit Herrn MB aufgelöst und übertrug Herr MB die Geschäftsanteile an der operativen Gesellschaft zu einem Abtretungspreis von € 200.000,00 wieder an die Holding retour. Auf Grund der Auflösung des Geschäftsführervertrages erlosch die Option des Herrn MB auf Erwerb einer Beteiligung von insgesamt 7 % an der Holding.

Am 3. November 2005 veräußerten die C Privatstiftung und die P Privatstiftung Geschäftsanteile an der Holding im Nominale von € 28.000,00 (= 70% des gesamten Stammkapitals) zu einem Abtretungspreis von € 7.890.000,00 zuzüglich € 280.000,00 an die BG-H ., Niederlande, die zuvor in keinem Naheverhältnis zu den betroffenen Gesellschaften bzw. deren Gesellschaftern gestanden war. Dieser Preis ist durch eine Kombination von Net Asset Value und PAT-Multiple ermittelt worden und ist dabei vom sich bereits abzeichnenden Rückgang der Geschäftsergebnisse ausgegangen worden. Zur Vorbereitung des Verkaufes wurde mit 46 Unternehmen Kontakt aufgenommen und wurden an 15 Untenehmen Informationsmemoranden verschickt. Dabei haben sich 35 Absagen und drei "letters of intends" ergeben

Die Umsatzerlöse sowie das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) der Holding und der operativen Gesellschaft entwickelte sich zwischen 1999 bis 2006 wie Folgt (alle Beträge in €):

	Umsatzerlöse Holding + operativ	EGT operative Gesellschaft	EGT Holding	davon aus Beteiligungen*
31.12.1999	3.430.157,77	---	63.968,30	---
31.12.2000	5.012.645,13	---	185.939,06	---
31.12.2001	22.423.636,50	---	1.098.001,73	---
31.12.2002	24.672.178,56	---	2.021.421,42	---
31.12.2003	18.513.943,63 + 7.370.845,89	3.168.822,92	- 341.863,19	0,00
31.12.2004	1.502.934,67	58.403,88	1.557.743,81	1.420.000,00
31.12.2005	3.302.296,90 + 72.000,00	- 931.012,72	921.932,02	950.000,00
31.12.2006	2.659.008,04 + 551.000,00	-993.410,66	-827.904,16	0,00
31.12.2007	4.764.188,20	300.661,55	???	???

\*wobei für 2004 und tw. für 2005 (- 14.7.2005) entsprechend den Beteiligungsverhältnissen vom Gewinn der operativen Gesellschaft aliquot auch an Herrn MB Ausschüttungen erfolgten.

Das Verhältnis der im Inland und der im Ausland erzielten Leistungserlöse der Holding und der operativen Gesellschaft hatte sich im Laufe der Jahre wie Folgt verändert:

	Leistungserlöse Inland Holding	Leistungserlöse Ausland Holding	Leistungserlöse Inland operative	Leistungserlöse Ausland operative
31.12.2000	4.712.103,79	288.937,67		
31.12.2001	11.481.196,00	10.503.262,11		
31.12.2002	3.632.296,71	20.980.940,14		
31.12.2003	0,00	7.370.845,89	17.084.399,54	301.896,83
31.12.2004	0,00	0,00	1.288.726,73	0,00
31.12.2005	72.000,00	0,00	3.260.492,42	0,00
31.12.2006	534.000,00	0,00	2.659.008,04	0,00
31.12.2007			4.764.188,20	0,00

In den Geschäftsjahren 2002 und 2003 befand sich die Holding am Höhepunkt ihres wirtschaftlichen Erfolges und nahm die Bedeutung der im Ausland erzielten Umsätze immer stärker zu. Im Jahr 2002 wurden zunächst Niederlassungen in Deutschland und in den USA gegründet. Im Laufe des Jahres 2003 wurde die Struktur der Holding entscheidend verändert und wurden neben der operativen Gesellschaft für die Tätigkeit in Österreich auch eine deutsche und eine amerikanische Tochtergesellschaft gegründet, die die betrieblichen Tätigkeiten für diese Länder übernahmen.

Die markante Änderung der Umsatzerlöse und daran anknüpfend des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der operativen Gesellschaft vom Geschäftsjahr 2003 auf 2004 beruht darauf, dass der k-GmbH, einen Ärztekongress mit 6000 Teilnehmern nicht mehr über die Gesellschaft in Österreich abwickeln ließ (Gesamtauftragssumme netto € 14,4 Mio). Der Geschäftsführung wurde im Laufe des Jahres 2003 in Gesprächen angedeutet, dass aufgrund einer Vorgabe der Konzernleitung in den USA in Zukunft, nationale Kongresse nur mehr im jeweiligen Sitzstaat des Konzernunternehmens veranstaltet werden dürfen. Ab 2004 war es nicht mehr möglich, dass M einen Kongress für deutsche Ärzte in Österreich veranstalten konnte.

Die markante Änderung bei der Holding im Geschäftsjahr 2003 beruht darauf, dass die Holding den Eventbetrieb in die operative Gesellschaft einbrachte. Im Jahr 2003 erzielte die Holding noch Umsatzerlöse aus dem Ausland von 7.370.845,89 und entfiel von ihrem Betriebsergebnisses von - 344.910,37 der Großteil, nämlich - 341.187,07 auf die

Niederlassung in Deutschland. Ab dem Jahr 2004 erzielte die Holding nahezu keine Umsätze mehr aus eigener betrieblicher Tätigkeit, sondern nur mehr Erträge aus Beteiligungen.

Mit Beschlüssen des Handelsgerichtes Wien vom 17. September 2008 wurde sowohl über das Vermögen der Holding (zu X) als auch der operativen Gesellschaft (zu X1) ein Konkursverfahren eröffnet.

## **B. rechtliche Beurteilung**

### **1. schenkungssteuerliche Beurteilung**

Als Schenkung im Sinne des ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG).

Gemäß § 18 ErbStG erfolgt die Bewertung des erworbenen Vermögens grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung. Dies war im vorliegenden Fall der 24. April 2003, weshalb dieser Tag für die Bewertung der Geschäftsanteile maßgeblich ist.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keine Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt seit dem Erkenntnis vom 6. März 1978, Zl. 1172/77, VwSlg. 5.237/F in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen ein einzelner Verkauf nicht genügt. Trotz der gegenteiligen Auffassung von Stoll (Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften nach dem Bewertungsgesetz, GesRZ 1989, 65 ff), der sich mit dem zitierten Erkenntnis kritisch auseinander gesetzt hat, behielt der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung bei (siehe die umfangreichen Nachweise bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer10, Rz. 44 zu § 19 ErbStG). Hervorzuheben ist aus dieser Rechtsprechung, dass es nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden

Anteile ankommt und dass weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte von ausschlaggebender Bedeutung ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteigter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe komme. Von einer Mehrzahl von Verkäufen kann nur dann gesprochen werden, wenn bei mehreren miteinander nicht im Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden (vgl. VwGH 25.03.2004, 2001/16/0038).

Eine Ableitung des gemeinen Wertes der Anteile an der Holding aus Verkäufen scheitert daran, dass hinsichtlich der Anteile der Holding nur ein einziger Verkauf am freien Markt stattgefunden hat, nämlich der Verkauf vom 3. November 2005 an die BG-H ., Niederlande. Außerdem hat dieser Verkauf erst rund 2 1/2 Jahre nach dem hier zu besteuernden Rechtsvorgang stattgefunden und hat sich in der Zwischenzeit sowohl die Struktur des Unternehmens als auch die Gewinnlage entscheidend verändert. Der im Jahr 2005 tatsächlich für 70 % der Anteile der Holding erzielte Verkaufserlös von insgesamt € 7.890.000,00 zuzüglich € 280.000,00 kann lediglich als ein Art Kontrollwert herangezogen werden.

Auch der gemeine Werte der Anteile an der operativen Gesellschaft lassen sich nicht aus Verkäufen ableiten, weil hinsichtlich der Anteile der operativen Gesellschaft nur ein einziger Verkauf mit "Preisbestimmung", nämlich jener an Herrn MB vom 9. Jänner 2004 stattgefunden hat. Der "Rückkauf" vom 14. Juli 2005 erfolgte lediglich zur Umsetzung der bereits zuvor im Syndikatsvertrag festgelegten Verknüpfung der Gesellschafterstellung und der Geschäftsführertätigkeit zu jenem Preis, um den Herrn MB die Anteile erworben hatte.

Außerdem sind Gegenstand des hier zu besteuernden Rechtsvorganges die Anteile an der Holding vor Abschluss des Einbringungsvertrages. Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld am 24. April 2003 gehörte zum Vermögen der Holding noch der "E-Betrieb ", nicht aber Anteile an der operativen Gesellschaft (die Ersteintragung der operativen Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte erst am 8. Mai 2003), weshalb hier keine Bewertung der Anteile der operativen Gesellschaft vorzunehmen ist. Entscheidend ist vielmehr der gemeine Wert der Anteile an der Holding noch vor Änderung der Struktur.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Bei eines solchen Schätzung kommen auch die Grundsätze des § 184 BAO zur Anwendung. Der Gerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Behörde nicht verpflichtet ist, bei Ermittlung des gemeinen Wertes irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden (vgl. dazu u.a. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011). Ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes stellt das

"Wiener Verfahren" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. dazu ua. VwGH 25.6.1997, 95/15/0117).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei dieser im Gesetz zwingend angeordneten Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind dabei (nur) dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG, Rz 48a, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Im Erkenntnis vom 27. August 1990, ZI 89/15/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus ausdrücklich ausgesprochen, dass in Fällen, in denen sich zur Zeit der Durchführung des Bewertungsverfahrens bereits das Ergebnis des Wirtschaftsjahrs, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, überblicken lässt, dieses Ergebnis in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht vorsehbaren Verlauf genommen hat (vgl. VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615).

Die Beurteilung der Ertragsaussichten einer Gesellschaft zu einem bestimmten Bewertungsstichtag ist eine Prognoseentscheidung, die nicht von bereits feststehenden (zukünftigen) Ergebnissen abgeleitet werden kann. Im Allgemeinen ist bei der Schätzung der Ertragsaussichten davon auszugehen, dass das Unternehmen der Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird. Zukünftige Entwicklungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind (vgl. ua. 27.8.1990, 89/15/0124). Im Regelfall wird der Ertragswert aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten abgeleitet (vgl. ua. VwGH 9.6.1986, 84/15/0159).

Bei Ermittlung der Ertragsaussichten hat die Abgabebehörde alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dazu gehören auch Kenntnisse, die die Abgabebehörde erst im Laufe des Ermittlungsverfahrens erlangt. Wertbestimmend können solche Kenntnisse jedoch nur insoweit sein, als sie eine Ertragsentwicklung betreffen, die nach dem Bewertungsstichtag nicht einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht voraussehbaren Verlauf genommen hat, mit anderen Worten, die am Bewertungsstichtag bereits prognostizierbar war. Bei der schätzungsweisen Ermittlung des

---

gemeinen Wertes sind nicht die tatsächlich nach dem Bewertungsstichtag erzielten Erträge, sondern die Ertragsaussichten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.1.1991, 89/15/0003).

Die Ertragsaussichten sind nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen, wobei als Ausgangslage die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernteren zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichjahres, anstatt des Dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung einzubeziehen. Umstände, die am Stichtag erkennbar waren und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung sind, können allenfalls durch Zu- oder Abschläge beim gemeinsen Wert berücksichtigt werden (Fellner, Kommentar zum ErbStG, zu § 19 ErbStG, Ergänzung 30 I), aber nicht durch Berechnung des Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag liegen (vgl. UFSW RV/3818-W/02 vom 28.01.2008).

Selbst wenn den Geschäftsführern im Jahr 2003 der Ausfall des HkK-GmbH, bereits angedeutet worden war, spricht die im Abtretungsvertrag vom 9. Jänner 2004 von der Holding unter Punkt 5.1.6. abgegebene Erklärung dagegen, dass bereits in der ersten Jahreshälfte 2003 erkennbar war, dass es zu beträchtlichen Umsatrückgängen kommen wird. Außerdem erzielte die Holding vor der Umstrukturierung auch beträchtliche Umsätze im Ausland, die sich nach der "Aufspaltung" offensichtlich auf die österreichische, die deutsche und die amerikanische Tochtergesellschaft verteilten. Im Zentrum der Argumentation der Bw. stand bislang nur die Entwicklung der (österreichischen) operativen Gesellschaft, es fehlen aber Angaben über die Erträge etc. der anderen Tochtergesellschaften.

Wie bereits vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 25. Juni 2009 richtig angemerkt wurde, ist im Jahr 2003 das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Holding und der operativen Gesellschaft zusammen im Vergleich zu den Vorjahren noch angestiegen, weshalb eine Berücksichtigung der Ergebnisse des Jahres 2003 bei der Berechnung des gemeinsen Wertes nach dem Wiener Verfahren nicht die vom Bw. angestrebte Reduzierung zur Folge hätte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes soll die schätzungsweise Ermittlung des gemeinsen Wertes ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zum Ziel haben (vgl. ua. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011). Vergleicht man den vom Finanzamt aus den Betriebsergebnissen der Holding in den Geschäftsjahren 2000-2002 ohne Berücksichtigung eines Abschlages errechneten gemeinsen Wert von € 1.161.719,00 (die zahlenmäßige Richtigkeit der

Berechnung als solche blieb unbestritten) für die vom Berufungswerber erworbene 25%-ige Beteiligung (ergibt für 100 %: € 4.646.876,00) zu Kontrollzwecken mit dem noch Ende des Jahres 2005 (als der Einbruch der Umsätze bereits eingetreten war) für die 70%-ige Beteiligung tatsächlich erzielten Verkaufserlös von € 7.890.000,00 zuzüglich € 280.000,00 (= 8.170.000,00, ergibt für 100 %: € 11.671.428,57), so spricht dies dagegen, die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung als überhöht anzusehen.

Das Finanzamt ist daher zu Recht von einem gemeinen Wert der übertragenen Geschäftsanteile von € 1.161.719,00 ausgegangen.

## 2. verfahrensrechtliche Beurteilung

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 (AbgRmRefG 2003) lautet wie Folgt:

*"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

*(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,*

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

*(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen".*

Eine Selbstberechnung ist "nicht richtig", wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein. Unbeachtlich für die Anwendbarkeit des § 201 BAO ist, ob die Selbstberechnung überhöht

oder zu niedrig erfolgt ist oder ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ein Verschulden trifft (vgl. Ritz, BAO3, § 201, Tz 8 und 9).

Im gegenständlichen Fall hat die vom Finanzamt durchgeführte Prüfung die Unrichtigkeit der Selbstberechnung zu Tage gebracht. Die in § 201 Abs. 1 letzter Satz BAO genannte Voraussetzung liegt somit hier vor.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO ist die Festsetzung von Amts wegen allerdings nur innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages zulässig.

Im gegenständlichen Fall wurde die Selbstberechnung der Schenkungssteuer mittels Finanzonline am 8. September 2003 durchgeführt, die Anmeldung des Rechtsvorganges beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erfolgte am 12. November 2003. Der nunmehr angefochtene Bescheid wurde vom Finanzamt am 15. Oktober 2004 erlassen, weshalb es für die Wahrung der Jahresfrist darauf ankommt, in welchem Zeitpunkt hier die "Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages" stattgefunden hat.

Durch Art IX Z 6 StRefG 2000, BGBl I 1999/106, wurde mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2000 23a ErbStG mit Bestimmungen über die Selbstberechnung der Schenkungssteuer in das Gesetz aufgenommen. Diese Bestimmung wurde mit Wirksamkeit für Vorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2001 entsteht, durch Art VII AbgÄG 2001, BGBl. I 2001/144, geändert und lautet § 23a ErbStG nunmehr wie Folgt:

*(1) Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) sind nach Maßgabe der Abs. 1 bis 5 befugt, die Steuer für die in § 3 und § 4 Z 2 bezeichneten Rechtsvorgänge, mit Ausnahme der Rechtsvorgänge im Sinne der § 3 Abs. 5 und § 15 Abs. 1 Z 9, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Anmeldungsfrist (§ 22 Abs. 1) erfolgt. Die Anwendung der §§ 29 bis 31 ist im Falle einer Selbstberechnung der Schenkungssteuer ausgeschlossen. Für Grundstücksschenkungen unter einer Auflage sowie für Grundstücksschenkungen, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, ist eine Selbstberechnung nur dann zulässig, wenn auch die Grunderwerbsteuer vom Parteienvertreter selbst berechnet wird (§§ 11 bis 13 und 15 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987).*

*(2) Parteienvertreter haben für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 63 Abs. 2, § 64 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung) vorzulegen. Die Selbstberechnung und Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist über einen der in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Rechtsvorgänge eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffsscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Aus der Anmeldung muss sich ergeben, für welchen Steuerschuldner in welchem Ausmaß die Steuer und die Eintragungsgebühren nach dem Gerichtsgebührengesetz selbst berechnet und entrichtet wurden. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Die*

*Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Anmeldung aufzunehmenden Angaben durchzuführen.*

*(3) Ist über den Rechtsvorgang eine Schrift errichtet worden, so ist der Umstand der Selbstberechnung und der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) zu vermerken. Der Parteienvertreter hat die Abschriften (Durchschriften) der Erklärungen (Abs. 6) und die Abschriften (Durchschriften, Gleichschriften) der über den Erwerbsvorgang ausgefertigten Schriften sieben Jahre aufzubewahren. Im Übrigen ist § 132 BAO anzuwenden.*

*(4) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Selbstberechnung und Anmeldung durch Verordnung näher zu regeln, soweit sich die Regelungen auf die gerichtlichen Eintragungsgebühren beziehen, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz.*

*(5) Die selbst berechnete Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Zweifel ist bei den betreffenden Steuerschuldnern eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Eine gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung festgesetzte Steuer hat den in Abs. 2 genannten Fälligkeitstag.*

*(6) Der Parteienvertreter ist befugt, unter Verwendung des amtlichen Vordrucks gegenüber dem Grundbuchsgericht je Rechtsvorgang zu erklären, daß eine Selbstberechnung der Schenkungssteuer vorgenommen worden ist und die Schenkungssteuer sowie die Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz gemäß Abs. 5 abgeführt werden. Auf der Selbstberechnungserklärung sind überdies anzugeben*

- 1. der Wert, der der Selbstberechnung der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz zugrunde gelegt worden ist (Bemessungsgrundlage),*
- 2. der Betrag der selbst berechneten Eintragungsgebühr,*
- 3. die Erklärung, daß die Eintragungsgebühr nicht zurückgezahlt und kein Antrag auf Zurückzahlung der Eintragungsgebühr gestellt worden ist. Diese Erklärung ist vom Parteienvertreter nach seinem Wissensstand zum Zeitpunkt der Ausstellung der Erklärung abzugeben. Die Selbstberechnungserklärung muß diese Angaben auch dann enthalten, wenn keine Schenkungssteuer bzw. Eintragungsgebühr anfällt.*

*(7) Der Parteienvertreter haftet für die Entrichtung der selbstberechneten Steuer.*

*(8) Das für die Erhebung der Steuer sachlich zuständige Finanzamt, von dessen Bereich aus der Parteienvertreter seine Berufstätigkeit vorwiegend ausübt, kann die Befugnisse gemäß Abs. 1 mit Bescheid aberkennen, wenn der Parteienvertreter vorsätzlich oder wiederholt grob fahrlässig die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 verletzt. Die Aberkennung kann für mindestens drei Jahre oder unbefristet erfolgen. Sie ist hinsichtlich des Amtsbereiches aller sachlich zuständigen Finanzämter wirksam. Von der Aberkennung sowie von deren Aufhebung sind die vier Präsidenten der Oberlandesgerichte zu verständigen. Bei unbefristeter Aberkennung kann frühestens fünf Jahre nach Aberkennung auf Antrag des Parteienvertreters der Aberkennungsbescheid aufgehoben werden, wenn glaubhaft ist, daß der Parteienvertreter in Hinkunft seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkommen wird.*

*(9) Stellt sich die Unrichtigkeit der Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnung bei der Schenkungssteuer, von der eine gerichtliche Eintragungsgebühr abhängig ist, oder eine unrichtige Entrichtung der selbstberechneten Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz (Fehlbetrag nach § 4 Abs. 5a des Gerichtsgebührengesetzes) heraus, so hat das Finanzamt ohne unnötigen Aufschub dem Grundbuchsgericht die richtige Bemessungsgrundlage oder den zu entrichtenden Betrag an selbstberechneter Eintragungsgebühr mitzuteilen. Dies gilt sinngemäß, wenn eine Selbstberechnungserklärung ausgestellt worden ist, aber eine Selbstberechnung der Eintragungsgebühr unterblieben ist.*

Die in § 23a Abs. 2 ErbStG vorgesehene Anmeldung ist eine Sammelerklärung des Parteienvertreters über die Rechtsvorgänge, für die innerhalb eines Kalendermonats eine Selbstberechnung vorgenommen wurde (vgl. RV StRefG 2000, 1766 BlgNR 20. SGP).

In der Stammfassung sah § 23a ErbStG vor, dass die Steuer auf einem amtlichen Vordruck selbst zu berechnen ist. Dieser amtliche Vordruck mit der Bezeichnung Selbstberechnungsbescheinigung galt als Abgabenerklärung. Nach Abs. 2 leg. cit. hatten Parteienvertreter für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vorgenommen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgte, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt vorzulegen. Abs. 3 leg. cit. normierte, dass der Anmeldung gemäß Abs. 2 die Abschriften (Durchschriften) der im Anmeldungszeitraum ausgestellten Selbstberechnungsbescheinigungen anzuschließen sind.

Für im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis zum 31. Jänner 2001 verwirklichte Rechtsvorgänge erfolgte die Selbstberechnung durch den Parteienvertreter somit lediglich unter Verwendung des amtlichen Vordruckes und ohne jegliche Einbeziehung der Abgabenbehörde. Die erstellte Selbstberechnungsbescheinigung konnte zwar bei der Schenkung von Liegenschaften bereits für die Eintragung ins Grundbuch verwendet werden. Dem Finanzamt wurde dadurch aber (noch) nicht bekannt, mit welchem Betrag die Schenkungssteuer vom Parteienvertreter selbstberechnet wurde. Erst durch die Übersendung der Anmeldung iSd § 23a Abs. 2 ErbStG als Sammelerklärung an das Finanzamt, dem sämtliche Selbstberechnungsbescheinigungen eines Kalendermonats angeschlossen wurden, erfolgte sodann die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Abgabenbehörde. Für die Rechtslage vor der Novellierung durch BGBl. I 2001/144 ist daher die Auffassung des Finanzamtes zutreffend, dass die Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO erst mit Einreichung der Anmeldung iSd § 23a ErbStG zu laufen beginnt.

Die Erläuterungen zur Änderung des § 23a ErbStG durch Art VII AbgÄG 2001 lauten wie Folgt:

*"Die Selbstberechnung und Anmeldung der Schenkungssteuer soll in Zukunft auf elektronischem Weg erfolgen, sodass die Verpflichtung zur Verwendung eines amtlichen Vordruckes (Selbstberechnungsbescheinigung) entfällt."*

Auf Grund der Bestimmungen des § 23a Abs. 4 ErbStG und des § 24 Abs. 2 ErbStG idF BGBl. I 2001/144 hat der Bundesminister für Finanzen am 31. Jänner 2002 die "FinanzOnline-Verordnung 2002" (kurz FOnV 2002, kundgemacht in BGBl. II Nr. 46/2002) erlassen. Diese Verordnung wurde mehrfach novelliert. Nach der Novellierung durch BGBl. II 448/2002 (Kundmachung im BGBl am 10. Dezember 2002) und vor der Novellierung durch BGBl. II

592/2003 (Kundmachung im BGBI am 30. Dezember 2003) lautete Artikel 3 der FOnV 2002 wie Folgt:

*"Artikel 3*

*§ 13. Dieser Artikel regelt die automationsunterstützte Übertragung von Abgabenerklärungen, Selbstberechnungen und Anmeldungen nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987, dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 und dem Kapitalverkehrsteuergesetz.*

*§ 14. Teilnehmer sind die in § 3 Z 2 bis 4 Genannten, sowie hinsichtlich der elektronischen Abgabenerklärungen und der elektronischen Selbstberechnung und Anmeldung im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes darüber hinaus auch die in § 3 Z 1 Genannten.*

*§ 15. § 1 Abs. 3, 4 und 5, die §§ 2, 4, 5 Abs. 2 sowie die §§ 6, 7 und 9 gelten sinngemäß."*

Die in Artikel 3 genannten Bestimmungen der FOnV 2002 hatten im hier maßgeblichen Zeitraum (September bis November 2003) folgenden Inhalt:

§ 1 Abs. 3 bis 5 FOnV 2002:

*"(3) Parteien und deren Vertreter, die an FinanzOnline teilnehmen und dafür von den Abgabenbehörden eine Teilnehmeridentifikation, Benutzeridentifikation und ein persönliches Passwort (PIN) erhalten, haben diese, auch wenn sie selbst bestimmt wurden, sorgfältig zu verwahren, soweit zumutbar Zugriffe darauf zu verhindern und die Weitergabe der Benutzeridentifikation und des persönlichen Passworts (PIN) zu unterlassen. Die Weitergabe der Teilnehmeridentifikation zum Zweck der Einräumung entsprechender Benutzeridentifikationen an andere Personen ist nach näherer Regelung in der Übersicht (§ 7) zulässig, doch haben die so berechtigten Personen dieselben Sorgfaltspflichten, insbesondere dürfen die Benutzeridentifikation und das persönliche Passwort (PIN) nicht weitergegeben werden. Der Teilnehmer darf jede Benutzeridentifikation jeweils nur einer natürlichen Person zuordnen.*

*(4) Ein unter einer bestimmten Teilnehmeridentifikation gestelltes Anbringen gilt unabhängig davon, wer die Übermittlung tatsächlich durchführt, als Anbringen desjenigen, auf den diese Teilnehmeridentifikation ausgestellt worden ist, es sei denn, der Teilnehmer macht glaubhaft, dass das Anbringen trotz Einhaltung seiner Sorgfaltspflichten (Abs. 3) unter missbräuchlicher Verwendung seiner Teilnehmeridentifikation durch einen Dritten gestellt wurde.*

*(5) Ein von einem hiezu Bevollmächtigten elektronisch eingereichtes Anbringen des Vollmachtgebers ist nicht als vom übermittelnden Bevollmächtigten unterschrieben anzusehen.*

§ 2 FOnV 2002:

*"(1) Automationsunterstützte Datenübertragungen haben im Weg von Übermittlungsstellen zu erfolgen. Die Übermittlungsstelle ist Dienstleister (§ 10 DSG 2000) der Abgabenbehörden des Bundes.*

*(2) Als Übermittlungsstelle wird die Bundesrechenzentrum Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 1033 Wien, Hintere Zollamtsstraße 4, bestimmt, die sich dabei im eigenen Verantwortungsbereich geeigneter Erfüllungsgehilfen (Zugangsstellen) bedienen kann."*

§ 3 FOnV 2002:

*Der Kreis der Teilnehmer an der automationsunterstützten Datenübertragung ist auf Grund der technisch-administrativen Erfordernisse begrenzt. Er erstreckt sich auf:*

*1. die in der Liste der Wirtschaftstreuhänder (§ 61 Abs. 4 WTBG) eingetragenen Berufsberechtigten mit Ausnahme der Selbständigen Buchhalter (§ 2 WTBG),*

2. die im Verzeichnis der Notare eingetragenen Notare (§ 134 Abs. 1 Z 1 Notariatsordnung iVm § 2 der Verordnung des Bundesministeriums für Justiz vom 15. Februar 1928 über die Einrichtung und Führung der Verzeichnisse der Notare und Notariatskandidaten, BGBI. Nr. 47/1928) oder die für diese bestellten Substitute (§ 119 Notariatsordnung),
3. die durch die Notariatskammer genehmigten Notar-Partnerschaften (§ 22 Abs. 2 Notariatsordnung). Die Notariatskammer hat dem Bundesminister für Finanzen jeden Widerruf (§ 23 Abs. 3 Notariatsordnung) mitzuteilen,
4. die in die Liste der Rechtsanwälte (§ 1 Abs. 1 Rechtsanwaltsordnung) und die in die Liste der Rechtsanwalts-Gesellschaften (§ 1a Abs. 1 Rechtsanwaltsordnung) eingetragenen Rechtsanwaltschaften. Die Rechtsanwaltskammern haben dem Bundesminister für Finanzen jedes Erlöschen (§ 34 Abs. 1 Rechtsanwaltsordnung) und jedes Ruhens (§ 34 Abs. 2 Rechtsanwaltsordnung) einer Rechtsanwaltschaft mitzuteilen.

§ 5 FOnV 2002:

- (1) Anträge auf Akteneinsicht nach § 90a BAO sowie die damit zusammenhängenden Erledigungen sind ausschließlich im Weg der automationsunterstützten Datenübertragung abzuwickeln. Ausgenommen davon sind, nach näherer Regelung in der Übersicht (§ 7), nur die Ablehnung des Antrages auf Akteneinsicht nach § 90a BAO sowie der Widerruf der Bewilligung der Akteneinsicht nach § 90a BAO.
- (2) Für Anbringen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2, die im Weg der automationsunterstützten Datenübertragung eingebracht werden sollen, gelten die näheren Regelungen in der Übersicht (§ 7).
- (3) Zustimmungserklärungen (§ 97 Abs. 3 BAO) sowie deren Widerruf können nach näherer Regelung in der Übersicht (§ 7) im Weg der automationsunterstützten Datenübertragung eingebracht werden."

§ 6 FOnV 2002:

"Die Übermittlungsstelle (Zugangsstelle) hat über die durchgeführten automationsunterstützten Datenübertragungen ein Protokoll zu führen, das den Teilnehmer, den Zeitpunkt der automationsunterstützten Datenübertragung und die Art der automationsunterstützten Datenübertragung festhält."

§ 7 FOnV 2002:

"(1) Der Bundesminister für Finanzen hat über die nach § 1 Abs. 2 zugelassenen Leistungen für die automationsunterstützte Datenübertragung eine Übersicht zu erstellen und diese Übersicht im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder in anderer geeigneter Form, jedenfalls in FinanzOnline selbst, zu veröffentlichen. Dabei sind die im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 zulässigen Anbringen und Erledigungen aufzulisten.

(2) In der Übersicht (Abs. 1) sind für die zulässigen Datenübertragungen zur Weiterverarbeitung mittels Dateiübermittlung (Filetransfer) sowie mittels Nettodatenlieferung Angaben über den Satzaufbau, Regeln für die Feldinhalte sowie sonstige technische Voraussetzungen aufzunehmen.

(3) Andere als die nach Abs. 1 zulässigen Anbringen sind, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich. Die im Abs. 2 angeführten Datenübertragungen gelten überdies als erst dann eingebracht, wenn sie in zur vollständigen Weiterbearbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Anbringen, die technisch erfolgreich übermittelt wurden, hat die Abgabenbehörde in geeigneter Weise zu bestätigen; insbesondere sind im Sinne des vorhergehenden Satzes unbeachtliche Anbringen kenntlich zu machen."

§ 9 FOnV 2002:

"Ein Teilnehmer, der Versuche oder Handlungen unternimmt, die

1. auf eine Störung des ordnungsmäßigen Ablaufes der Datenübermittlungen abzielen,
2. eine Störung des ordnungsmäßigen Ablaufes der Datenübermittlungen zur Folge haben, oder
3. Sicherheitsauflagen, Sorgfalts- oder Geheimhaltungspflichten verletzen, kann von der Teilnahme ausgeschlossen werden. Über einen solchen Ausschluss hat das Bundesministerium für Finanzen die Übermittlungsstelle (Zugangsstelle) zu informieren."

Eine weitere Verordnungsermächtigung für die FOnV 2002 stellt § 86a BAO dar. Nach § 86a Abs. BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde kann jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen lässt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, dass dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Nach § 86a Abs. 2 BAO kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung im Sinn des Abs. 1 erster Satz bestimmen,

- a) unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden zugelassen sind,
- b) dass für bestimmte Arten von Anbringen bestimmte Arten der Datenübertragung ausgeschlossen sind und
- c) welche Unterlagen wie lange vom Einschreiter im Zusammenhang mit bestimmten Arten der Datenübertragung aufzubewahren sind.

Nach § 7 Abs. 3 erster Satz FOnV 2002 sind andere als die nach § 7 Abs. 1 vorgesehene Anbringen, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich. Die in § 7 Abs. 1 FOnV 2002 vorgesehene Übersicht wurde vom Bundesminister für Finanzen nicht erstellt (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 86a, Tz 7), weshalb auch über die nach § 7 Abs. 2 der FOnV in die Übersicht aufzunehmenden Angaben über den Satzaufbau, Regeln für die Feldinhalte sowie sonstige technische Voraussetzungen nicht Eingang in eine Verordnung gefunden haben.

Über die Vorgehensweise bei der der Selbstberechnung und der Anmeldung nach § 23a ErbStG mittels FinanzOnline sowie die zum Einsatz kommenden Feldinhalte etc. wurde von der Finanzverwaltung lediglich ein Erlass veröffentlicht (Erlass des BMF, GZ 10 0101/2-IV/10/04

vom 30.06.2004, bezeichnet als "Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter gemäß §§ 23a, 24 Abs. 2 ErbStG 1955, §§ 10. 11ff GrEStG 1987, §§ 10. 10a KVG 1934") bzw. wurde im Mai 2006 im Internet ein so genannter "FinanzOnline-Leitfaden Gebühren und Verkehrsteuern" veröffentlicht. Daraus ergibt sich, dass die Selbstberechnung der Schenkungssteuer über FinanzOnline wie Folgt abläuft:

Als erster erscheint auf dem Bildschirm des Parteienvertreters die Eingabemaske "Allgemeine Daten Schenkung". Nach Eingabe der "Allgemeinen Daten" (zB Titel des Rechtsvorganges, Vertragsdatum, Entstehen der Steuerschuld, Bundesland) und Klick auf "Erfassen" wird jenes Finanzamt ermittelt, das für den Geschäftsfall zuständig ist und wird für den Geschäftsfall automatisch eine Erfassungsnummer vergeben. Diese Erfassungsnummer wird samt der Finanzamtsnummer an den Parteienvertreter rückgemeldet.

Durch einen Klick auf die Schaltfläche "Beteiligte" öffnet sich die Maske "Beteiligte erfassen". Darin werden die Daten der beteiligten Personen entweder durch Eingabe eines eindeutigen Suchbegriffes (Sozialversicherungsnummer, Firmenbuchnummer, aktuelle Steuernummer) und Rückmeldung aus den Grunddaten der Finanzverwaltung oder durch entsprechende Eingabe (Name, Geburtsdatum und Adresse) angemerkt. Weiters wird in der Regel hier angegeben, ob der/die jeweilige Beteiligte als Geschenkgeber oder Geschenknehmer am Geschäftsfall beteiligt ist (möglich ist allerdings auch ein Klick auf "spätere Bekanntgabe").

Nach Speicherung dieser Daten durch einen Klick auf die Schaltfläche "Erfassen" öffnet sich die Maske "Bemessungsgrundlagen Schenkungssteuer". In diese werden die für die Berechnung der Steuer notwendigen Daten (wie Steuerklasse, beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht, Bemessungsgrundlagen, Befreiungen) zum Rechtsvorgang erfasst. Nach Erfassung sämtlicher Daten wird in der Regel durch einen Klick auf die Schaltfläche "Verarbeiten" eine automatische Berechnung der Schenkungssteuer durch FinanzOnline angestoßen. Alternativ stehen auch Eingabefelder für eine betragsmäßige Erfassung in den Feldern "Eintragungsgebühr", "Befreiung von/Ermäßigung der Eintragungsgebühr" und "Schenkungssteuer" zur Verfügung. Bei Verwendung der automatischen Berechnung durch FinanzOnline wird der errechnete Abgabenbetrag (bei entsprechender Aktivierung samt einem Berechnungsblatt) an den Parteienvertreter rückgemeldet. Nach Sicherung der Daten durch Klick auf die Schaltfläche "Speichern" gelangt der Parteienvertreter in die Maske "Auskunft Geschäftsfall anzeigen". Durch einen Klick auf die Schaltfläche "Geschäftsfall abschließen" ändert sich der Status von "Selbstberechnung in Bearbeitung" auf "Selbstberechnung wartet auf Anmeldung" und ist der entsprechende Geschäftsfall dann bei der Anmeldung in der Liste der Selbstberechnungen und auch in der Gesamtsumme enthalten.

Nur wenn als Bemessungsgrundlage der Wert eines Grundstückes angegeben wird, wird nach Abschluss des Geschäftsfalles eine automationsunterstützt erstellte Selbstberechnungserklärung in die Databox des Parteienvertreters übermittelt (AnM: Im vorliegenden Fall handelte es sich nicht um eine Liegenschaftsschenkung, sondern wurden GmbH-Anteile geschenkt, weshalb keine Selbstberechnungserklärung ausgestellt wurde). Die Selbstberechnungserklärung kann bereits vor der Anmeldung und vor Zahlung der Steuer und der gerichtlichen Eintragungsgebühr beim Grundbuchsgericht vorgelegt werden, es muss jedoch zuvor die Selbstberechnung tatsächlich erfolgt sein. Wurde die Selbstberechnungserklärung bereits verwendet, darf die Selbstberechnung nicht mehr rückgängig gemacht werden. Die Selbstberechnungserklärung ersetzt die sonst erforderliche Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 Abs. 1 bzw. 2 BAO.

Nach Abschluss der Selbstberechnung aber noch vor Anmeldung des Zeitraumes kann die Selbstberechnung vom Parteienvertreter storniert oder verändert werden. Im Fall einer Änderung muss wieder die Schaltfläche "Geschäftsfall abschließen" vom Parteienvertreter betätigt werden.

Bis zur Anmeldung sind die gespeicherten Daten für die Mitarbeiter des zuständigen Finanzamtes nicht einsehbar. Bei Eingabe der Erfassungsnummer in der Auskunftsmaske des Abgabeninformationssystem durch Mitarbeiter des Finanzamtes erscheint im Zeitraum zwischen Selbstberechnung und Anmeldung lediglich der Hinweis "Erfassungsnummer noch nicht gültig".

Im Zuge der elektronischen Anmeldung werden die einzelnen Abgabenbeträge der Anmeldung auf der so genannten "Übermittlungssteuernummer" des Parteienvertreters verbucht. Auf diese "Übermittlungssteuernummer" sind die selbstberechnete Schenkungssteuer (sowie bei der Schenkung von Liegenschaften eine allfällige Eintragungsgebühr für die Eintragung ins Grundbuch) abzuführen.

Im vorliegenden Fall wurde die Selbstberechnung der Schenkungssteuer am 8. September 2003 mittels FinanzOnline durchgeführt. Wie sich aus dem oben dargestellten Ablauf ergibt, ist damit eine Speicherung des Steuerbetrages im FinanzOnline-System verbunden. Dieser Betrag ist aber für die Mitarbeiter des Finanzamtes erst nach Durchführung der Anmeldung ersichtlich, weshalb im gegenständlichen Fall die Bekanntgabe gegenüber dem Finanzamt erst am 12. November 2003 erfolgte.

Gemäß § 7 der FinanzOnline-Verordnung (FOnV 2002) gelten die Datenübertragungen erst dann als eingebracht, wenn sie in zur vollständigen Weiterverarbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Da das EDV-System so programmiert wurde, dass die Mitarbeiter des

Finanzamtes vor der Anmeldung nicht einmal lesend auf die im Zuge der Selbstberechnung übermittelten Daten zugreifen können, langen die Daten erst mit der Anmeldung in einer zur vollständigen Weiterverarbeitung geeigneten Form beim Finanzamt ein. Dies entspricht auch dem System bei Einführung der Selbstberechnung der Schenkungssteuer: Zunächst Selbstberechnung beim Parteienvertreter als "internen Akt" - dann gesammelte Anmeldung jener Geschäftsfälle, für die in einem bestimmten Kalendermonat eine Selbstberechnung durchgeführt wurde, beim Finanzamt. Die nach der Erfassung der Berechnungsgrundlage erfolgende Rückmeldung des selbstberechneten Betrages durch das EDV-System stellt lediglich ein elektronisches Hilfsmittel für die Abgabenberechnung dar. Dies ändert aber nichts daran, dass zwischen dem "internen Akt" der Selbstberechnung beim Parteienvertreter und dem Akt der Übermittlung der (Sammel-)Erklärung an das Finanzamt zu unterscheiden ist. Insbesondere die Möglichkeit der Stornierung oder Änderung eines Geschäftsfalles im Zeitraum zwischen Abschluss der Selbstberechnung und Anmeldung durch den Parteienvertreter spricht dafür, im Zeitraum zwischen elektronischer Selbstberechnung und Anmeldung iSd § 23a Abs. 2 ErbStG die im FinanzOnline-System gespeicherten Daten noch der Sphäre des Parteienvertreters und noch nicht der Sphäre der Behörde zuzurechnen.

Die Bekanntgabe des selbstberechneten Schenkungssteuerbetrages gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ist daher im vorliegenden Fall erst am 12. November 2003 mit der Übermittlung der Anmeldung erfolgt, weshalb im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides am 15. Oktober 2004 die Jahresfrist iSd § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO noch nicht abgelaufen war.

Die bescheidmäßige Festsetzung liegt in den in Abs. 2 des § 201 genannten Fällen im Ermessen der Abgabenbehörde. Auch wenn das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Ermessensübung nicht begründete, so wird der angefochtene Bescheid dadurch nicht rechtswidrig. Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid anhaften, können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117 zur Sanierung durch Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz und VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 zur Sanierung durch Berufungsvorentscheidung).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessensübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabenpflichtigen (vgl. ua. 18.11.1993, 92/16/0068). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Im vorliegenden Fall wurde die Selbstberechnung der Schenkungssteuer anstatt richtig mit € 138.266,04 nur mit € 46.167,30 durchgeführt, sodass sich im Hinblick auf die Nachforderung in Höhe von € 92.098,74 die durchgeführte Selbstberechnung nicht bloß als geringfügig unrichtig erweist. Überdies wurde auch vom Bw. kein Vorbringen erstattet, weshalb die bescheidmäßige Festsetzung unbillig sein sollte. Bei der Interessensabwägung spricht somit die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO ausschlaggebend.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2009