



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Y Privatstiftung, Adr, vertreten durch Dr. Kainrath & Knapp Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 1170 Wien, Alszeile 40, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien 1) vom 15. Oktober 2004 zu ErfNr.bbb.bbb/2004, St.Nr.yyy/yyyy und 2) vom 19. Oktober 2004 zu ErfNr.yyy.yyy/2003, St.Nr.yyy/yyyy betreffend Schenkungssteuer entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2004 zu ErfNr.bbb.bbb/2004, St.Nr.yyy/yyyy betreffend Schenkungssteuer für den Erwerb von Geschäftsanteilen von Herrn CC mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 3. September 2003 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2) Der Berufung gegen den Bescheid vom 19. Oktober 2004 zu ErfNr.yyy.yyy/2003, St.Nr.yyy/yyyy betreffend Schenkungssteuer für den Erwerb von Geschäftsanteilen von Herrn CC mit Schenkungsvertrag vom 20. Februar 2003 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1.1. Rechtsvorgang, der mit dem Bescheid vom 19. Oktober 2004 zu ErfNr.yyy.yyy/2003 (ha. erfasst unter RV/0758-W/05) besteuert wurde:

Mit Schenkungsvertrag vom 20. Februar 2003 erwarb die Y Privatstiftung (die nunmehrige Berufungserberin, kurz Bw.) von Herrn CC unentgeltlich Geschäftsanteile an der A-GmbH (FN ***** , deren Firmenwortlaut später in AB-GmbH geändert wurde - kurz Holdinggesellschaft) die einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 10.000,00 entsprachen.

1.2. Rechtsvorgang, der mit dem Bescheid vom 15. Oktober 2004 zu

ErfNr.bbb.bbb/2004 (ha. erfasst unter RV/0760-W/05) besteuert wurde:

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 3. September 2003 erwarb die Y Privatstiftung (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von Herrn CC Geschäftsanteile an der A-GmbH (FN *****, deren Firmenwortlaut später in AB-GmbH geändert wurde - kurz Holdinggesellschaft) die einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 10.000,00 entsprachen, um einen fixen Kaufpreis von € 500.000,00 sowie einer Nachbesserung, die wie Folgt bestimmt wurde:

"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."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1.1 Verfahren zu ErfNr.yyy.yyy/2003

Der Schenkungsvertrag vom 20. Februar 2003 wurde vom Vertragserrichter am 21. Februar 2003 mittels Finanzonline beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.yyy.yyy/2003 angezeigt.

Über Vorhalt vom 23. April 2003 übermittelte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 27. Juni 2003 ein Gutachten der WP. vom Juni 2003, 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 sowie den Jahresabschluss der Holding zum 31. Dezember 2001.

Mit Bescheid vom 3. Juli 2003 setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer für die Schenkung vom 20. Februar 2003 mit € 23.558,65 fest. Bei der Berechnung der Steuer ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Gesamterwerb von € 541.063,00 (davon € 471.173,16 Erwerb vom 20. Februar 2003 + steuerpflichtiger früherer Erwerb von € 69.890,00) aus. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Als Wert des zugewendeten Vermögens wurde der Bemessung der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung zu Grunde gelegt. Die Bewertung erfolgte im Wege der Schätzung nach dem Wiener Verfahren 1996."

Am 30. Juni 2004 wurde im Bemessungsakt ErfNr.yyy.yyy/2003 folgendes Aktenvermerk angelegt:

"Laut ErfNr.xxx.xxx/2003 in BP gemeiner Wert bei weitem höher als laut Gutachten angegeben, daher § 299 BAO"

Mit "Schenkungssteuerbescheid - Aufhebung gemäß § 299 BAO" - vom 2. Juli 2003 hob das Finanzamt den Bescheid vom 3. Juli 2003 auf. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Die Aufhebung erfolgte gemäß § 299 Abs. 1 BAO"

2.1.2 Verfahren zu ErfNr.bbb.bbb/2004

Eine Ablichtung des Kauf- und Abtretungsvertrag vom 3. September 2003 wurde dem Finanzamt am 30. Juni 2004 vom Vertragserrichter per Telefax übersandt und dort unter der ErfNr.bbb.bbb/2004 erfasst.

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 WP. 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 WP. vom 13. September 2004 vor, in dem basierend auf der Abtretung eines Geschäftsanteiles an Herrn GF im Jänner 2004 ein Wert für die a-GmbH (operative Gesellschaft) von rund € 529.000,00 und für die A-GmbH (Holding Gesellschaft) inklusive des Wertes der operativen Gesellschaft von rund € 3.241.000,00 errechnet worden war. Das ergibt einen gemeine 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 mehrerer an den Verkaufsgeschäft Beteigter 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 NN € 10.000,00 Stammkapital an der *Holding* an die X Privatstiftung und Herr CC € 10.000,00 Stammkapital der selben Gesellschaft an die Y 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 gemeine 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 gemeinsame 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 ergebe. Bei der entgeltlichen Abtretung liege offensichtlich ein bedeutendes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Bei der entgeltlichen Abtretung liege offensichtlich ein bedeutendes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Weiters sei aufgrund des Naheverhältnisses des Verkäufers zur Käuferin (der Verkäufer sei der alleinige Stifter der Y Privatstiftung) ein Bereicherungswille des Verkäufers ersichtlich. Somit liege eine gemischte Schenkung im Sinne des ErbStG vor.

2.3. angefochtene Bescheid

2.3.1. Bescheid zu ErfNr.yyy.yyy/2003

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2004 setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer für die Schenkung vom 20. Februar 2003 mit € 58.085,95 fest. Bei der Berechnung der Steuer ging das Finanzamt nunmehr von einem steuerpflichtigen Gesamterwerb von € 1.231.609,00 (davon € 1.161.719,00 Erwerb vom 20. Februar 2003 + steuerpflichtiger früherer Erwerb von € 69.890,00) aus. 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.

2.3.2. Bescheid zu ErfNr.bbb.bbb/2004

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2004 setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer für den Kauf- und Abtretungsvertrag vom 3. September 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 33.085,95 fest. In diesem Verfahren ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Gesamterwerb von € 1.8.93.328,00 (davon € 661.719,00 Erwerb vom 3. September 2003 + steuerpflichtiger früherer Erwerb von € 1.231.609,00) aus. 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. Zur vorläufigen Festsetzung wurde ausgeführt, dass die endgültige Höhe des Kaufpreises aufgrund der Nachbesserungsvereinbarung zum Kaufpreis noch ungewiss sei.

2.4. Berufungsverfahren vor dem Finanzamt:

2.4.1. Berufungen

In den gegen die Bescheide vom 15. bzw. vom 19. Oktober 2004 eingebrachten Berufungen wurde nach Darstellung des Sachverhaltes und der rechtlichen Grundlagen jeweils 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 (Quantschnigg-Schuch, RZ 50).

Seit ca. 1 Jahr seien weitere Verkäufe am freien Markt unter den gleichen Bedingungen geplant. Dazu sei die Beratungs-GmbH beauftragt worden, für das Unternehmen potentielle Käufer zu finden. Der erhoffte Kaufpreis bewege sich in ähnlichen Bandbreiten, wie jener von Herrn GF bezahlte Betrag. Angeboten würden die Anteile auch über einen polnischen (Herr D) und einen deutschen Vermittler (E). 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.

Darüberhinaus 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 Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, ohne dass zuvor Berufungsvorentscheidungen erlassen worden wäre oder weitere Ermittlungen getätigt 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 GF 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 Rechnungswesens 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 ErfNr.xxx.xxx/2003, ErfNr.yyy.yyy/2003, ErfNr.zzz.zzz/2003, ErfNr.aaa.aaa/2003, ErfNr.xxx.xxx/2004, ErfNr.bbb.bbb/2004, sowie in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung AB***, in die Veranlagungsakte der Holding und der operativen Gesellschaft zu St.Nr. ***** bzw St.Nr. *****, durch Abfragen im Firmenbuch zu FN **** und FN***** 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 ****)

	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 *****)

	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 *****) vom Geschäftsjahr 2003 auf 2004 beruhe laut Auskunft darauf, dass der Veranstalter, 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 *****) 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 eingebrachte 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 GrBp-1 sowie GrBp-2 für den Zeitraum 2001 bis 2004 bei der Holdinggesellschaft - veranlagt zu St.Nr. ***** - als auch der operative Gesellschaft - veranlagt zu St.Nr. ***** - 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 P. 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 der 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 Berufung gegen den Bescheid vom 19. Oktober 2004 zu ErfNr.yyy.yyy/2003 seinen Antrag auf Abweisung der Berufung wiederholte und hinsichtlich der Ermittlung des gemeinen Wertes und der Bemessungsgrundlage auf seine Stellungnahme vom 25. Juni 2009 verwies.

Zum verfahrensrechtlichen Aspekt sei festzuhalten, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Diese "Verbindung" ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes aus dem ganzen Verfahrensablauf.

Bereits vor Aufhebung des Bescheides sei vom Betriebsprüfer des Finanzamtes Kontakt mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. aufgenommen worden. Dass im Zeitpunkt der Bescheid-aufhebung noch keine neue Festsetzung erlassen werden konnte, liege daran, dass für die Wertermittlung noch Unterlagen benötigt wurden. Im Übrigen enthalte § 299 BAO keine Aussage darüber, wie diese Verbindung zwischen aufhebendem Bescheid und dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid auszusehen hat und in welchem Zeitpunkt der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu erlassen ist.

Zur Berufung gegen den vorläufigen Bescheid vom 15. Oktober 2004 zu ErfNr.bbb.bbb/2004 merkte das Finanzamt an, dass der als "Nachbesserung" zu leistende Kaufpreis als Gegenleistung zu berücksichtigen sei und die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage entsprechend mindere.

Die Bw. teilte mit Schriftsatz vom 13. November 2009 mit, dass sie den Ausführungen des UFS im Wesentlichen folge. Gleichzeitig zog sie ihre 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 A-GmbH (FN *****, deren Firmenwortlaut später in AB-GmbH geändert wurde - kurz *Holding*) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1990 gegründet.

Geschäftsführer der *Holding* waren seit der Gründung Herr CC und Herr NN. An der Gesellschaft beteiligt waren seit dem Jahr 1999 jeweils zu einem Viertel Herr CC und dessen Gattin Frau AA sowie Herr NN und dessen Gattin Frau BB.

Mit Stiftungsurkunden jeweils vom 20 November 2002 gründete Herrn CC als alleiniger Stifter die Y Privatstiftung und Herrn NN als alleiniger Stifter die X Privatstiftung.

Mit Einbringungsvertrag und Sacheinlagevertrag vom 17. September 2003 wurde der Teilbetrieb ***** (der ***** umfasste) von der Holding in die mit Erklärung vom 24. April 2003 gegründete a-GmbH (Ersteintragung im Firmenbuch am 8. Mai 2003 zu FN ****, deren Firmenwortlaut später in ***** geändert wurde - kurz "operative Gesellschaft") eingebraucht. Zum Zeitpunkt der Einbringung betrieb die Holding auch eine Zweigniederlassung in xxxxxxxxxxxxxxxx (kurz Betriebsstätte Deutschland) und war sie Alleingesellschafterin der yyyyyyyyyyyyyyyyy (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 zzzzzzzzzzzz (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 Y Privatstiftung und die X 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	CC	Y Privatstiftung	0,00
20.02.2003	NN	X Privatstiftung	0,00
24.04.2003	AA	CC	€ 1,07
24.04.2002	BB	NN	€ 1,07
03.09.2003	CC	Y Privatstiftung	€ 500.000,00 fix + Nachbesserung*
03.09.2003	NN	X 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 GF, 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 GF 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 eingebrachten Teilbetriebes wesentlich verschlechtert."

Im Syndikatsvertrag räumte einerseits Herr GF 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 Y Privatstiftung und die X Privatstiftung Herrn GF 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 GF aufgelöst und übertrug Herr GF 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 GF auf Erwerb einer Beteiligung von insgesamt 7 % an der Holding.

Am 3. November 2005 veräußerten die Y Privatstiftung und die X 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 P., 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 Unternehmen 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 GF 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 V. 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 V. 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 xSxxx/08) als auch der operativen Gesellschaft (zu ySyyy/08) 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).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Aus den Umständen des Einzelfalles lässt sich aufgrund eines auffallenden Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, woraus sich die objektive Bereicherung ergibt, auch auf die Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung und somit den subjektiven Bereicherungswillen schließen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe zB VwGH 19.4.1995, 94/16/0258; vom 17.12.1998, 96/16/0241 uva).

Die gemischte Schenkung ist ein Vertrag, der sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn sich die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis gegenüberstehen und sich die Vertragsparteien dessen bewusst sind und trotzdem den Vertrag eingehen. Der Verwaltungsgerichtshof (Erk 17.12.1998, 98/16/0241) setzt dem hinzu, dass eine gemischte Schenkung dann anzunehmen ist, wenn bei Vertragsabschluss der Parteiwille darauf gerichtet ist, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzunehmen ist. Bei einer

freigebigen Zuwendung genügt es, wenn sich der Zuwendende dieses offensichtlichen Missverhältnisses bewusst ist und im Ausmaß desselben unentgeltlich zuwenden will.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um Rechtsgeschäfte zwischen dem alleinigen Stifter und "seiner" Privatstiftung. Dieses Naheverhältnis lässt ebenso wie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf den Bereicherungswillen schließen.

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 Beteiligter 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 P., 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 GF 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 GF 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 "*****", 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 Wirtschaftsjahres, in das der Ermittlungszeitpunkt fällt, überblicken lässt, dieses Ergebnis in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich tatsächlich nach dem Stichtag gestaltet hat, in Zweifelsfällen als Anhaltspunkt für die Bewertung am Stichtag verwendet wird, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht 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 gemeinen Wert berücksichtigt werden (Fellner, Kommentar zum ErbStG, zu § 19 ErbStG, Ergänzung 30 I), aber nicht durch Berechnung des Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag liegen (vgl. UFSW RV/3818-W/02 vom 28.01.2008).

Selbst wenn den Geschäftsführern im Jahr 2003 der Ausfall des Hauptkunden, 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 gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren nicht die vom Bw. angestrebte Reduzierung zur Folge hätte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes soll die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen 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 Geschäftsjahre 2000-2002 ohne Berücksichtigung eines Abschlages errechneten gemeinen 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 %: € 11671428,57), 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 jeweils € 1.161.719,00 ausgegangen.

2. verfahrensrechtliche Beurteilung

2.1. Berufungsverfahren gegen den Bescheid vom 19. Oktober 2004 zu

ErfNr.yyy.yyy/2003 (ha. erfasst unter RV/0758-W/05):

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

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Den Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124) ist zu entnehmen, dass die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO dem Vorbild der für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO nachgebildet ist (1128 BlgNR 21. GP, 16; Ritz, BAO-HB, Seite 249).

Durch die Verbindung bzw. Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit der (neuen) Sachentscheidung, ist die abschließende Erledigung des wieder "offenen" Abgabenverfahrens gewährleistet. Dadurch ist sichergestellt, dass es nach der Anordnung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO und dem (neuerlichen) sachlichen Abschluss des Abgabenverfahrens keine zeitliche Differenz und somit auch keinen bescheidlosen Zeitraum geben kann. Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO setzt die eindeutige (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus sowie die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und verlangt - quasi als Absicherung dafür - die Verbindung des neuen Sachbescheides (soweit einer zu erlassen ist) mit dem Aufhebungsbescheid (vgl. UFSW 5.10.2009, RV/2172-W/09).

Dem Wortlaut des Gesetzes ist zwar nicht eine zwingende formularmäßige Verbindung zu entnehmen und hat der UFS eine gesonderte, zeitnahe Zustellung von zwei Einzelbescheiden (Zustellung des Ersatzbescheides 2 Tage nach dem Aufhebungsbescheid) mit dem 2. Absatz des § 299 BAO nicht in Widerspruch stehend angesehen (vgl. UFSW 19.3.2009, RV/0706-W/05).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt am 3. Juli 2004 einen Aufhebungsbescheid iSd § 299 Abs. 1 BAO erlassen, ohne dass gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen worden wäre. Sowohl der Wortlaut als auch der Sinn und Zweck der Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO verbieten es seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, den "Ersatzbescheid" wie hier erst mehr als drei Monate nach dem Aufhebungsbescheid (und nach Ablauf der Jahresfrist) zu erlassen.

Im vorliegenden Fall wurde nicht nur im zeitlichen Umfeld mit der Bescheidaufhebung kein neuer Sachbescheid erlassen. Dem Aufhebungsbescheid vom 3. Juli 2004 fehlt auch jeder Hinweis, dass das Finanzamt die Erlassung eines weiteren Schenkungssteuerbescheides beabsichtigt. In der Begründung wurde nur ausgeführt: "Die Aufhebung erfolgte gem. § 299 Abs. 1 BAO" ohne darzustellen, worin das Finanzamt die Rechtswidrigkeit erblickte. Im Spruch des Bescheides wurde die Bw. lediglich darauf hingewiesen, dass sie die Auswirkungen der Bescheidbehebung auf ihr Abgabekonto der beiliegenden Buchungsmittelung entnehmen kann. Die in der Buchungsmittelung ausgewiesene Herabsetzung der Abgabenschuld auf Null verdeutlicht noch, dass die Bescheidaufhebung vom Finanzamt nicht mit einer neuerlichen Steuerfestsetzung verbunden wird. Durch das Fehlen einer gleichzeitigen Steuerfestsetzung wurde das Schenkungssteuerverfahren ErfNr.yyy.yyy/2003 vom Finanzamt am 3. Juli 2004 ohne Anforderung von Schenkungssteuer abschließend erledigt.

Auch wenn bereits vor der Bescheidaufhebung eine Kontaktaufnahme des Finanzamtes mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. erfolgte, so ersetzt dies nicht die durch das Gesetz angeordnete zwingende Verbindung des Aufhebungsbescheides mit dem neuen Sachbescheid. Durch die am 3. Juli 2004 erfolgte Aufhebung der bisherigen Schenkungsteuerfestsetzung ohne gleichzeitige Erlassung eines neuen Sachbescheides hat das Finanzamt über die am 20. Februar 2003 erfolgte Schenkung des Herrn CC an die Bw. abschließend abgesprochen und steht daher der am 19. Oktober 2004 und somit mehr als drei Monate später erfolgten neuerlichen Erlassung eines Schenkungssteuerbescheides der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen. Der Schenkungssteuerbescheid vom 19. Oktober 2004 erweist sich deshalb als rechtswidrig.

Auch wenn diese Rechtswidrigkeit von der Bw. nicht geltend gemacht wurde, so war dies vom Unabhängigen Finanzsenat von Amts wegen aufzugreifen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat gemäß § 289 Abs. 2 BAO, außer in den Fällen des Abs. 1 leg.cit. immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Sie ist nach dieser Bestimmung berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Aus dem Gesetz (§§ 289, 279 Abs. 1 und 115 BAO) ergibt sich nicht nur eine Befugnis zur Abänderung sondern vielmehr auch die Verpflichtung anlässlich einer Berufung die Sache - über das Berufungsbegehren hinaus - nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen. Diese Änderungsbefugnis gilt somit auch in Bezug auf verfahrensrechtliche Belange.

Da auch eine Herabsetzung der Steuerfestsetzung auf den ursprünglichen Steuerbetrag von € 23.558,65 die materielle Rechtskraft der Entscheidung des Finanzamtes vom 3. Juli 2004 entgegensteht, war der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben.

2.2. Berufungsverfahren gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2004 zu

ErfNr.bbb.bbb/2004 (ha. erfasst unter RV/0760-W/05):

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Sie ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und darf demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Es steht ihr daher auch zu, bei Wegfall der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung in eine endgültige Festsetzung umzuändern.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Festsetzung vorläufig, weil auf Grund der Nachbesserungsvereinbarung die endgültige Höhe des Kaufpreises noch nicht fest stand. Die Nachbesserung wurde vom "Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß § 231 (2) Z 17 bzw. § 231 (3) Z 16 HGB der Gesellschaft" (= der Holding) abhängig gemacht. Dieses Ergebnis liegt mittlerweile vor, weshalb nunmehr kein Grund mehr für eine vorläufige Abgabenfestsetzung besteht.

Die Nachbesserung wurde mit 80 % aus dem arithmetischen Mittel des Übersteigungsbeitrages 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 festgelegt. Auf Grund des oben dargestellten Verlaufes des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Holding ergibt sich folgende Berechnung des endgültigen Kaufpreises:

EGT 2004	€	+ 1.557.743,81
EGT 2005	€	+ 921.932,02
EGT 2006	€	- 827.904,16
Summe	€	1.651.771,67
arithmetisches Mittel	€	550.590,56
Differenz zum EGT 2003 von - 341.863,19	€	892.453,75

davon 80 % (= Nachbesserung)	€	713.963,00
fixer Kaufpreis		500.000,00
Gesamtkaufpreis		1.213.963,00

Vergleicht man den vom Finanzamt ermittelten gemeinen Wert der Geschäftsanteile von € 1.161.719,00 mit dem Gesamtkaufpreis, so verbleibt keine objektive Bereicherung der Privatstiftung mehr und ist deshalb der zu ErfNr.bbb.bbb/2004 erlassene Schenkungsteuerbescheid vom 15. Oktober 2004 ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Dezember 2009