

Wiederaufnahme im Schenkungssteuerverfahren

1. Wird die Berechnung des gemeinen Wertes einer Beteiligung bei einer Schenkung (hier: Nachstiftung) nicht ausreichend durch aussagekräftige Unterlagen oder das Berechnungsblatt zur Ermittlung des gemeinen Wertes belegt, ist eine Wiederaufnahme des Schenkungssteuerverfahrens im Ermessen des Finanzamtes, wenn später (hier: über fünf Jahre), jedoch innerhalb der Verjährungsfrist, eine von einem neutralen Gutachter erstellte Unternehmensbewertung den Unternehmenswert erheblich höher ansetzt. § 19 Abs 1 ErbStG, § 13 Abs 2 BewG, § 303 BAO
2. Eine Wiederaufnahme ist dann möglich, wenn der erste Schenkungssteuerbescheid auf objektiv unrichtigen Angaben beruht, die darauf abzielten, eine Verkürzung der Schenkungssteuer zu erwirken, und eine Erschleichung des Bescheides vorliegt. Wurde durch den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Vorhaltbeantwortung unrichtige Angaben gemacht, handelt es sich dabei um einen neu hervorgekommenen Umstand im Sinne des Neuerungstatbestandes. UFS 31.01.2012, RV/2176-W/09
3. VwGH-Beschwerde zur Zl. 2012/16/0064 eingebracht.

- 1.) Die Wortfolge „F.“ im Spruch des angefochtenen Bescheides wird ersetzt durch die Wortfolge „S.“.
- 2.) Die Anführung des Betrages von ATS 55.033.520,00 in den Bemessungsgrundlagen wird geändert auf ATS 55.033.500,00.
- 3.) Die Wortfolge „im Sinne des § 303 (1) lit. a und b BAO“ wird ersetzt durch die Wortfolge „im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO“.
- 4.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

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

Mit Schreiben vom 19. Juni 2001 teilte der Vertreter der Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (künftig kurz "FAG") mit, dass der gemeine Wert je S 100 Stammkapital an der NNGmbH mit S 3.965,00 anzusetzen sei.

In dem hier streitgegenständlichen Fall setzte das FAG der nunmehrigen Berufungswerberin, der Bw., (Bw.) als Erwerberin mit Bescheid vom 6. Juli 2001 zunächst Schenkungssteuer in der Höhe von S 218.386,00 fest. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ging das FAG von einem erbrachten Geldbetrag in der Höhe von S 10.000,00 und von einem gewidmeten Betriebsvermögen in der Höhe von S 8.726.965,00 aus, wobei es den gemeinen Wert entsprechend der o.a. Angaben des Vertreters der Bw. zum Ansatz brachte.

Dieser Bescheid erwuchs unbeeinträchtigt in Rechtskraft.

Im März 2006 teilte das für die Bw. zuständige Wohnsitzfinanzamt dem FAG u.a. mit, dass die Bw. am 12. März 2001 die restlichen Anteile an der NNGmbH um S 25.000,00 je S 100,00 Stammkapital gekauft hat und legte Unterlagen vor, denen zweifellos zu entnehmen ist, dass dieser Abtretungspreis dem tatsächlichen gemeinen Wert der Anteile entspricht.

Das FAG reagierte auf die auffällig große Abweichung des genannten Kaufpreises vom o.a. erklärten gemeinen Wert der Unternehmensanteile mit Vorhalt vom 31. März 2006 und forderte die Vertreterin der Bw. unter Fristsetzung auf, die bezughabenden Berechnungsblätter zur Ermittlung des gemeinen Wertes vorzulegen. Dieser Aufforderung wurde nach der Aktenlage nicht entsprochen.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Schenkungssteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 16. Dezember 2008 hob das FAG (bereits im zweiten Rechtsgang) den o.a. Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 2001 auf und setzte die Schenkungssteuer neu fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 18. März 2009.

Das FAG wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 als unbegründet ab.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 27. Mai 2009 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 BAO lautet:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

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

Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 erster Satz BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Zur Bewertung:

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

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.

Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, nach § 13 Abs. 2 BewG 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.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (arg.: „aus Verkäufen“) nicht genügt. Es kommt nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile an. Zwar wird in der Regel nur eine Mehrzahl von Verkäufen den Schluss auf das Vorliegen eines einem Kurswert ähnlichen Marktpreises mit einiger Sicherheit ermöglichen, jedoch ist weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Urkunde von ausschlaggebender Bedeutung. Maßgeblich ist vielmehr, ob - insbesondere im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Anbieter bzw. Interessenten - der Schluss gerechtfertigt erscheint, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Ausgleiches widerstreitender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteiligter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen (VwGH 25.6.1997, 95/15/0117). Von einer Mehrzahl von Verkäufen kann nur dann gesprochen werden, wenn bei mehreren miteinander nicht in Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden (VwGH 19.6.1989, 88/15/0077).

Eine Mehrzahl von Verkäufen ist im Berufungsfall nicht gegeben. Der gemeine Wert kann daher nach § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG nicht aus „Verkäufen“ abgeleitet werden. Laut o.a. Abtretungsvertrag vom 12. März 2001 liegt nur ein einziger Kauf vor, bei dem die Bw. als Erwerberin und die drei im Vertrag genannten Gesellschafter als Verkäufer auftreten. Bei einer Mehrzahl von Verkäufen hat die Abgabenbehörde - unter den weiteren Voraussetzungen - keinen Spielraum bei der Bewertung. Sie hat den gemeinen Wert aus den Verkäufen abzuleiten. Bei Vorliegen eines Verkaufes eines Anteils an nur einen einzigen Erwerber hat sie zu einer anderen Methode - der Schätzung - zu greifen, wobei aber nicht ausgeschlossen ist, dass es sich bei dem in diesem Fall zustande gekommenen Preis um den Preis handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, und damit dem gemeinen Wert dieses Anteiles auch entspricht (VwGH 15.03.2001, 2000/16/0110).

Im Streitfall konnte sich die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Bewertung auf die Aussage eines Gesellschafters der NNGmbH stützen, wonach der gemeine Wert der fraglichen Anteile per 1. Jänner 2001 mit dem im o.a. Abtretungsvertrag vom 12. März 2001 genannten Veräußerungspreis identisch ist. Dass die Abgabenbehörde erster Instanz diese von einem der drei abtretenden Gesellschafter stammende Aussage (siehe Seite 111 des Verwaltungsaktes) im angefochtenen Bescheid irrtümlich dem Erststifter zugeordnet hat, ändert nichts an deren Glaubwürdigkeit, findet sie doch im vorliegenden Gutachten vom Februar 2006 ihre volle Deckung.

Diese von einem neutralen Gutachter erstellte Unternehmensbewertung hat den Unternehmenswert der NNGmbH nach der Ertragswertmethode mit S 138.900.000,00 (entspricht S 27.780,00 je S 100,00 Stammkapital) ermittelt. Auf der Basis dieses Wertes legte der Gutachter im Hinblick auf die Mehrwertigkeit jeder Unternehmensbewertung den Ertragswert der Gesellschaft unter Zugrundelegung einer Schwankungsbreite von +/- 10 % innerhalb einer Bandbreite von S 125.000.000,00 bis S 152.800.000,00 fest. Dies entspricht einem Wert von S 25.000,00 bis S 30.560,00 je S 100,00 Stammkapital.

Angesichts dieser Ermittlungsergebnisse kann dem Finanzamt nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn es von einem gemeinen Wert der Anteile in der Höhe von S 25.000,00 je S 100 Stammkapital (und somit ohnedies nur vom untersten Bereich der erwähnten Bandbreite) ausgeht. Für die Richtigkeit dieser Bewertung spricht u.a. auch eine Verprobung mit Hilfe des „Wiener Verfahrens“, aus der sich ein gemeiner Wert von S 24.041,04 je S 100,00 Nominale ergibt. Die dabei festzustellende Abweichung von bloß ca. 4 % spricht gegen die von der Bw. geltend gemachte Fremdunüblichkeit des Abtretungspreises. Das Wiener Verfahren ist eine zwar nicht verbindliche, aber grundsätzlich geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten mit dem Ziel ein möglichst wirklichkeitsnahes Ergebnis zu erzielen (VwGH 25.4.1996, 95/16/0011).

Die Bw. behauptet, die Bewertung der streitgegenständlichen Anteile nach der Methode des „Fachgutachtens 74“ vorgenommen zu haben. Der Aufforderung des Finanzamtes (Seite 291 des Finanzamtsaktes), das Berechnungsblatt zur Ermittlung des von ihr errechneten gemeinen Wertes vorzulegen, hat die Bw. jedoch nicht entsprochen. Der Unabhängige Finanzsenat hat sie daher aufgefordert, die entsprechenden Unterlagen samt einer aussagekräftigen Erläuterung betreffend das Zustandekommen des dabei erzielten Ergebnisses nachzureichen.

Die Bw. legte daraufhin mit Schriftsatz vom 5. Juli 2011 ein „Unternehmensbewertungsgutachten“ vor. Schon auf den ersten Blick fällt auf, dass dieses undatierte „Gutachten“ weder unterfertigt ist, noch den „Gutachter“ nennt. Feststellungen, die geeignet sind, die auffallend hohe Diskrepanz zwischen Verkaufspreis und Schätzwert plausibel zu erklären enthält dieses „Gutachten“ nicht. Die von der Bw. geltend gemachten Gründe (wie etwa die Behauptung, wonach der Abfindungspreis nicht fremdüblich sei und zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten äußerst großzügig festgelegt worden sei), die angeblich zu dieser Diskrepanz geführt haben, bleiben darin vielmehr völlig unerwähnt. Das wesentlichste Manko ist aber, dass bei dem von der Bw. errechneten Wert der Substanzwert der Beteiligungen und die Ausschüttungen der NNGesmbH (einer 100%igen Tochter der NNGmbH) keine Berücksichtigung gefunden haben, obwohl diesen Größen ein wesentlicher Einfluss auf den Gesamtwert der Anteile der Unternehmensgruppe zukommt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bw. vor allem Letzteres zur Kenntnis gebracht. Die Bw. begegnet diesem Vorwurf in ihrer dazu ergangenen Stellungnahme vom 4. Oktober 2011 einzig mit dem Hinweis auf ihre Ausführungen im Schreiben vom 18. März 2009, die allerdings die Frage der Bewertung der Beteiligungen völlig unbehandelt lassen.

Dass es sich bei den am 19. Juni 2001 dem Finanzamt mitgeteilten Werten keinesfalls um den tatsächlichen gemeinen Wert der streitgegenständlichen Anteile handeln kann, ergibt sich u.a. auch aus dem bereits mehrmals angesprochenen Gutachten vom Februar 2006, das der Bw. auf deren Antrag hin mit Schriftsatz vom 8. November 2011 zur allfälligen Gegenäußerung übermittelt worden ist. Die Bw. hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es aus all diesen Gründen als ausgeschlossen, dass der von der Bw. ins Spiel gebrachte Wert (der unbestritten den Substanzwert der Beteiligungen und die Ausschüttungen der Tochter nicht umfasst) von bloß S 3.965,00 dem gemeinen Wert gemäß § 10 Abs. 2 BewG auch nur nahekommt. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Streitfall vorgenommene Bewertung stellt sich hingegen deshalb als zutreffend heraus, weil der zur Bemessung herangezogene Wert sowohl in einer Verprobung nach dem Wiener Verfahren als auch im erwähnten Gutachten vom Februar 2006 seine Deckung findet. Es handelt sich dabei also im Ergebnis um einen Wert, der dem Schätzwert im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG entspricht und unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten des betreffenden Unternehmens zustande gekommen ist.

Für diese Einschätzung spricht u.a. auch die Tatsache, dass die Bw. keinerlei substantiierte Einwände gegen die Richtigkeit der nach diesen beiden Schätzmethode ermittelten Werte vorbringt.

Dass der von der Bw. bekannt gegebene Wert mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen kann, ergibt sich u.a. auch aus der Höhe des konsolidierten Eigenkapitals. Dieses betrug für die NNGmbH inkl. Beteiligung per 21. 12. 2000 S 102.600.000,00, was unbestritten ist (siehe Ausführungen in der als Vorhalt geltenden Berufungsvorentscheidung, Seite 5, denen die Bw. mit keinem Wort entgegnet). Der von der Bw. erklärte Wert von S 19.825.000,00 (S 3.965,00 x 5.000) beträgt somit nur 19,30 % des konsolidierten Eigenkapitals.

Der (beweislos vorgebrachte) Einwand der Bw., der vom Finanzamt herangezogene Wert sei ausschließlich von subjektiven in den Familien der Gesellschafter gelegenen Gründen bestimmt gewesen, steht im Widerspruch mit den Aussagen des abtretenden Gesellschafters vom 16. Jänner 2006 und mit den Ergebnissen des erwähnten Gutachtens vom Februar 2006, die übereinstimmend von einem gemeinen Wert in der vom Finanzamt festgestellten Höhe ausgehen.

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass der gemeine Wert der gegenständlichen Anteile mit S 25.000,00 je S 100 Stammkapital anzusetzen ist und dass dieser Wert auch dem Veräußerungspreis vom 12. März 2001 entspricht.

Zur Wiederaufnahme:

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Die Berufungsbehörde hat dabei auch Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Bescheide zu treffen (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

Das FAG stützte die Wiederaufnahme laut Bescheidbegründung im Wesentlichen auf die Feststellung, es seien im Rahmen der Vorhaltbeantwortung vom 19. Juni 2001 insofern unrichtige Angaben gemacht worden, als dem Finanzamt die Existenz der Verkäufe der oben erwähnten Anteile und die Kaufpreishöhe verschwiegen worden seien, obwohl der objektive gemeine Wert der gegenständlichen Unternehmensanteile aus den Verkäufen festgestanden sei. Es sei bedingter Vorsatz darin zu erblicken, dass es der Erststifter durch dieses Verschweigen ernstlich für möglich gehalten habe, dass seine unrichtigen Angaben der Bemessung der Schenkungssteuer zu Grunde gelegt werden und er sich mit diesem Umstand abgefunden habe.

Damit hat die Abgabenbehörde erster Instanz unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 2001 auf objektiv unrichtigen Angaben beruht, die darauf abzielten, eine Verkürzung der Schenkungssteuer zu erwirken. Das FAG ging demnach insofern vom Anwendungsbereich des im Spruch des angefochtenen Bescheides ausdrücklich zitierten § 303 Abs. 1 lit. a BAO aus, als es erkennbar im Verschweigen des tatsächlichen gemeinen Wertes den Wiederaufnahmestatbestand des „Erschleichens“ des vorgenannten Abgabenbescheides erblickte.

Darüber hinaus stützt das FAG den Wiederaufnahmebescheid aber auch auf die Mitteilung des Finanzamtes XX vom 7. März 2006, dem u.a. sowohl die Eingabe eines ehemaligen Gesellschafters der NNGmbH als auch ein Gutachten betreffend die Bewertung des genannten Unternehmens angeschlossen waren. Beiden Unterlagen ist übereinstimmend zu entnehmen, dass der wahre gemeine Wert der Anteile dem Abtretungspreis vom 12. März 2001 entspricht. Der Wiederaufnahmebescheid gründet sich somit auch auf den Neuerungsstatbestand gemäß den im Spruch genannten Bestimmungen des § 303 Abs. 4 BAO.

Es ist zunächst zu prüfen, ob diese beiden vom FAG herangezogenen Tatbestände tatsächlich erfüllt worden sind:

Zur Bescheiderschleichung:

Der Wiederaufnahmestatbestand des „Erschleichens“ setzt voraus, dass der Bescheid in einer Art und Weise zustande gekommen ist, dass die Partei vor der Behörde objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung mit Irreführungsabsicht gemacht hat und diese unrichtigen Angaben dann dem Bescheid zugrunde gelegt wurden. Hierzu gehört auch das Verschweigen (durch absichtliches Geheimhalten) von für den Bescheid wesentlichen Umständen. Die Irreführungsabsicht setzt voraus, dass die Partei wider besseres Wissen gehandelt hat, und dies deshalb, um einen ansonsten vielleicht nicht erreichbaren Vorteil zu erlangen (*Stoll*, BAO, Seite 2919).

Wie unten noch näher auszuführen sein wird, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass die handelnden Personen (vor allem der Erststifter) in Verschleierungsabsicht durch die unrichtige Beantwortung des für die Abgabenbemessung relevanten Vorhaltes und die Bekanntgabe eines völlig unzutreffenden gemeinen Wertes der verfahrensgegenständlichen Anteile eine Verkürzung der Schenkungssteuer bewirkt und damit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht haben.

Der Bw. ist somit vorzuwerfen, dass sie entgegen der in § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht abgabenrechtlich bedeutsame Umstände (nämlich den tatsächlichen Wert der Anteile in der oben dargestellten Höhe) verschwiegen hat, obwohl allen beteiligten Personen (vor allem den beiden Stiftern als Gesellschafter des genannten Unternehmens) der wahre Wert der Anteile bekannt war.

Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass der o.a. Bescheid vom 6. Juli 2001 erschlichen worden ist.

Zum Neuerungsstatbestand:

Soll eine Tatsache als neu hervorgekommen gelten und damit als tauglicher Wiederaufnahmegrund in Betracht kommen, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.89, 88/13/52).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln und ihr Charakter als „neu“ nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern nur „aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens“ derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der

Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Erklärungen des Abgabepflichtigen) im jeweiligen Veranlagungsverfahren (vgl. für viele VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN).

Im vorliegenden Fall hatte die für das Schenkungssteuerverfahren zuständige Organisationseinheit des Finanzamtes keinerlei Kenntnis vom tatsächlichen gemeinen Wert der Anteile.

Dem FAG werden jährlich tausende Verträge angezeigt (etwa im Hinblick auf die Rechtsgeschäftsgebühr). Die Akten werden geschäftsfallbezogen geführt und nach Abschluss jedes einzelnen Verfahrens abgelegt. Die o.a. Stiftungsurkunde vom 12. Dezember 2000 wurde dem FAG am 13. Dezember 2000 angezeigt und unter Erfassungsnummer zzz erfasst. Die o.a. Stiftungszusatzurkunde vom 12. Dezember 2000 wurde dem FAG ebenfalls am 13. Dezember 2000 angezeigt und unter Erfassungsnummer ZZZ erfasst.

Es trifft zwar zu, dass am 15. März 2001 zu Erfassungsnummer xxx der Notariatsakt vom 12. März 2001 (dem übrigens keinerlei unmittelbare schenkungssteuerrechtliche Relevanz zu entnehmen ist) betreffend die Abtretung von Geschäftsanteilen an der NNG-mbH dem FAG angezeigt worden ist und dass der in diesem Vertrag genannte Abtretungspreis dem gemeinen Wert der Anteile entspricht.

Damit ist aber für die Bw. nichts gewonnen. Denn dadurch, dass die Bw. diesen Vertrag, der ihr selbst zweifellos bekannt war, im Rahmen der Beantwortung des Vorhaltes unerwähnt ließ und auch sonst nichts unternommen worden ist, um den für das Schenkungssteuerverfahren zuständigen Organen des Finanzamtes den im Vorhalt geforderten Wissensstand zu vermitteln, waren den Letzteren entscheidungsmaßgebliche Sachverhaltselemente nicht bekannt.

Die Bw. durfte auch nicht darauf vertrauen, dass den zuständigen Organen der wahre gemeine Wert ohnedies bekannt war. Durch die Anfrage des Finanzamtes vom 9. April 2001 (Seite 607 des Verwaltungsaktes) konnte sie vielmehr erkennen, dass dies nicht der Fall war. Dazu kommt, dass die Anzeige zu Erfassungsnummer xxx nicht den geringsten Hinweis auf die für das Schenkungssteuerverfahren maßgeblichen unter Erfassungsnummern zzz und ZZZ verbuchten Urkunden enthält.

Das FAG konnte daher den Wiederaufnahmebescheid auf den neu hervorgekommenen Umstand stützen, dass die Bw. im Rahmen ihrer Vorhaltbeantwortung unrichtige Angaben gemacht hat.

Zur Ermessensübung:

Zum (nicht näher präzisierten) Einwand, die von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Gründe für die Ermessensübung gemäß § 20 BAO würden eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigen, wird ausgeführt:

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Bei der Ermessensübung ist auf die Zwecke jener Norm Bedacht zu nehmen, die der Behörde Ermessen einräumt. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu gewähren (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Im vorliegenden Fall wurden die Abgaben aus Gründen, die ausschließlich der Bw. zuzurechnen sind, zunächst in unrichtiger Höhe festgesetzt. Bei der Frage der Ermessensübung war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu berücksichtigen, dass die Gesamtbetrachtung des oben dargestellten Geschehens nur den Schluss zulässt, dass die Bw. in offenkundiger Abgabenverkürzungsabsicht den wahren gemeinen Wert der Geschäftsanteile verschleiert hat.

Dem FAG kann daher kein Ermessensmissbrauch vorgeworfen werden, wenn es unter Bedachtnahme auf die Kriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit und im Hinblick auf die Ziele der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen hat.

Konkrete Gründe die bei einer Abwägung aller für die Ermessensübung relevanter Umstände gegen eine Wiederaufnahme sprechen hat die Bw. weder vorgetragen, noch ergeben sich solche aus der Aktenlage.

Als zweites Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.

Zur Festsetzung der Schenkungssteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Die Steuer beträgt gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen 2,5 vH

a)

von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften und

b)

von Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst. Werden zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert, so ist die Differenz auf die Steuer nach Abs. 1 nachzuerheben.

Außer Streit steht, dass in der Abtretung der verfahrensgegenständlichen Unternehmensanteile ein steuerpflichtiger Vorgang im Sinne des § 3 ErbStG zu erblicken ist.

Dass den Einwänden der Bw. hinsichtlich des vom FAG zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen herangezogenen gemeinen Wertes keine Berechtigung zukommt, ist den obigen Ausführungen zu entnehmen.

Als drittes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass das FAG zu Recht der Bw., die gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG als Erwerberin zur Steuerschuldnerin wurde, die Schenkungssteuer festgesetzt hat.

Zum Einwand der Verjährung:

Die amtswegige Wiederaufnahme ist gemäß § 304 BAO nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Schenkungssteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 2004/57). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Bei der Schenkung von GmbH-Anteilen ist die Ausführung der Zuwendung mit dem für die Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gemäß § 76 Abs. 2 GmbHG erforderlichen sachenrechtlichen Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes anzunehmen (VwGH 28.6.1989, 88/16/0064).

Im vorliegenden Fall entstand die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Übertragung der Geschäftsanteile laut vorliegender Stiftungszusatzurkunde am 12. Dezember 2000. Das Recht zur Festsetzung der Schenkungssteuer wäre demnach mit Ablauf des Jahres 2005 (bei nicht hinterzogenen Abgaben) bzw. mit Ablauf des Jahres 2007 (bei hinterzogenen Abgaben) verjährt.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 2004/180, um ein Jahr.

In der Erlassung des o.a. Vorhaltes vom 9. April 2001 aber auch im Ergehen des o.a. Bescheides vom 6. Juli 2001 sind solche Verlängerungshandlungen zu erblicken. Sie haben dazu geführt, dass die Verjährungsfrist um ein Jahr auf Ende 2006 (bei nicht hinterzogenen Abgaben) bzw. auf Ende 2008 (bei hinterzogenen Abgaben) verlängert worden ist. Der angefochtene Abgabenbescheid vom 16. Dezember 2008 ist daher nach Maßgabe der Verjährungsbestimmungen zu Recht erfolgt, wenn infolge Hinterziehung die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung kommt.

Ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, ist im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage zu klären, die von der Abgabenbehörde gemäß § 116 Abs. 1 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen ist, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. *Ritz*, BAO³, § 207 Tz 15).

Der Umstand, dass im vorliegenden Fall nach der Aktenlage die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens unterblieben ist, steht der Annahme des Vorliegens hinterzogener Abgaben nicht entgegen (VwGH 15.11.2005, 2002/14/0154).

Das Finanzamt hat den Erststifter mit Schreiben vom 9. April 2001 ausdrücklich aufgefordert, betreffend die von ihm und seiner Frau gewidmeten Geschäftsanteile an der NNGmbH die gemeinen Werte bekannt zu geben.

Auf diese Aufforderung hin hat der Vertreter der Bw. im Auftrag und im Namen seiner Klienten mit Schreiben vom 19. Juni 2001 den Wert der Anteile mit S 3.965,00 je S 100 Stammkapital beziffert. Dieser Wert ist aber - wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist - zweifellos unrichtig.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Unmittelbarer Täter im Sinne des § 11 FinStrG ist jeder, der eine Ausführungshandlung wenigstens teilweise setzt, dessen Verhalten also der Schilderung der Tathandlung durch das Tatbild unmittelbar entspricht (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN).

Dem verbum legale „bewirken“ kommt die Bedeutung von „verursachen“ zu. Verursachung ist der Zusammenhang zwischen einem „Tun“ und einem „Unterlassen“ und dem dadurch bewirkten Erfolg. Macht der Abgabepflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben, so ist sein Handeln dann ursächlich für den eingetretenen Erfolg, wenn die Abgabenverkürzung bei richtiger und/oder vollständiger Angabe nicht eingetreten wäre (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231 mwN).

Da Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung das Bewirken einer Abgabenverkürzung „unter Verletzung“ einer abgabenrechtlichen Verpflichtung ist, ist eine unmittelbare Verursachung der Abgabenverkürzung durch die Pflichtverletzung nicht erforderlich. Vielmehr genügt jede Handlung oder Unterlassung, die tatsächlich zum Erfolg der Abgabenverkürzung führt. Neben der Tathandlung muss zumindest auch eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung hinzutreten (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu § 33 FinStrG).

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen im Sinne des § 119 BAO heißt, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Der Abgabepflichtige hat sohin auch bei der Ermittlung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken und die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen. Es sind nicht nur die Besteuerungsgrundlagen unmittelbar berührenden Verhältnisse offen zu legen, sondern sämtliche für Art und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände. Wahrheitsgemäß ist die Abgabenerklärung nur dann, wenn sie die tatsächlichen Ereignisse, Gegebenheiten, Verhältnisse, Veränderungen, kurzum die abgabenrechtsbedeutsamen Vorgänge widerspiegelt. Dies muss in einer Weise geschehen, dass dem Erfordernis der „Offenlegung“ im Wortsinn entsprochen ist, also nichts Entscheidendes verdeckt oder verschleiert wird, Unklarheiten im Tatsächlichen sohin beseitigt werden (OGH 31.8.2001, 14 Os 79/99, mit Hinweisen auf *Stoll*, BAO-Kommentar, 1355, 1513).

Die Vorhaltbeantwortung vom 19. Juni 2001 genügt diesen Anforderungen nicht.

Mit Notariatsakt vom 15. März 2001 traten drei Gesellschafter Geschäftsanteile an der NNGmbH, die einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von insgesamt S 150.000,00 entsprachen, an die Bw. zu einem Kaufpreis von S 37.500.000,00 ab. Daraus ergibt sich ein Wert von S 25.000,00 je S 100,00 Stammeinlage. Das ist mehr als das Sechsfache jenes Wertes, den die Bw. am 19. Juni 2001 dem Finanzamt erklärt hat.

Obwohl dem Erststifter dieser Abtretungsvertrag unbestritten vollinhaltlich bekannt war (er und seine Gattin haben ihn sogar mitunterzeichnet) hat der steuerliche Vertreter der beiden in deren Namen und Auftrag dem Finanzamt einen viel zu niedrigen gemeinen Wert bekannt gegeben, der - wie oben festgestellt - u.a. schon deshalb unzutreffend ist, weil er den Beteiligungsbesitz nicht umfasst.

Aufgrund dieser unrichtigen Angaben kam es zum Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 2001, bei dem die Steuer ausgehend von einer viel zu geringen Bemessungsgrundlage festgesetzt worden ist.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass die handelnden Personen durch die unrichtige Beantwortung des für die Abgabebemessung relevanten Vorhaltes eine Verkürzung der Schenkungssteuer bewirkt und damit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht haben.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG erforderlich. Nach dieser Gesetzesbestimmung handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Im vorliegenden Fall konnten alle beteiligten Personen (der einschreitende Steuerberater und die von ihm vertretenen Mandanten) zweifellos erkennen, dass der vom FAG geforderten Bekanntgabe des gemeinen Wertes der Firmenanteile eine besondere Bedeutung bei der Bemessung der Abgaben zukommt.

Es ist allgemein bekannt, dass der Wert eines Unternehmens auch vom Wert seiner Beteiligungen abhängt. Den involvierten Personen, die allesamt über jahrelange unternehmerische Erfahrungen verfügen, musste daher klar sein, dass auch im Streitfall der Beteiligungsbesitz nicht außer Acht gelassen werden durfte.

Unbestritten ist, dass das konsolidierte Eigenkapital der NNGmbH inkl. Beteiligung S 102.600.000,00 betrug. Dass den beiden Stiftern und deren Vertreter, somit auch der Bw. dieser Wert nicht bekannt war, kann mit Sicherheit ausgeschlossen werden, zumal die beiden Stifter selbst an diesem Unternehmen maßgeblich beteiligt waren. Dass sie trotz dieses Wissenstandes dem Finanzamt einen Wert bekannt gegeben haben, der nur 19,3 % des konsolidierten Eigenkapitals beträgt und dem tatsächlichen Wert des Unternehmens nicht einmal ansatzweise entspricht noch dessen durchwegs positive Zukunftserwartungen abbildet, lässt sich daher nur damit erklären, dass ihre unrichtigen Angaben in bewusster Täuschungsabsicht auf eine Verkürzung der Schenkungssteuer abzielten.

Es ist zumindest bedingter Vorsatz darin zu erblicken, dass es die beteiligten Personen ernstlich für möglich hielten, dass die von ihnen viel zu niedrig erklärten Werte zu einer verkürzten Bemessung der Schenkungssteuer führen und sich damit abfinden.

Das FAG ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass wegen Vorliegens hinterzogener Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist von sieben Jahren zur Anwendung gelangt.

Als viertes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass dem geltend gemachten Einwand der Verjährung keine Berechtigung zukommt.

Der Spruch des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz war aus den nachstehend angeführten Gründen zu berichtigen:

Zu 1.):

Gegenstand des vorliegenden Bescheides ist die Schenkungssteuersache betreffend die Stiftungszusatzurkunde mit Frau S. vom 12. Dezember 2000. Diese hat mit der Stiftungszusatzurkunde den hier strittigen Geschäftsanteil an der NNGmbH, der einer zur Gänze aufbrachten Stammeinlage im Nominale von S 220.100,00 entspricht, gewidmet.

Angesichts der Tatsache, dass im Betreff des angefochtenen Bescheides ausdrücklich auf die Stiftungszusatzurkunde mit S. vom 12. Dezember 2000 verwiesen wird, kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei der Anführung des Namens „F.“ im Spruch des Bescheides um einen bloßen Schreibfehler handelt. Dies ergibt sich auch aus der Abgabeberechnung, die auf die o.a. Anteile an der NNGmbH im Nominale von S 220.100,00 und nicht auf die Anteile des Herrn F. im Nominale von S 120.120,00 Bezug nehmen.

Zu 2.):

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage laut Aufstellung im angefochtenen Bescheid (S 55.035.000,00 abzüglich Freibetrag von S 1.500,00) ergibt S 55.033.500,00 und nicht wie im Bescheid angeführt S 55.033.520,00. Dass es sich hier nur um einen Schreibfehler handelt, wird daran ersichtlich, dass die Bemessungsgrundlage in Euro zutreffend mit € 3.999.440,42 angeführt ist.

Zu 3.):

Nach den Bestimmungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO steht in den genannten Fällen grobes Verschulden der Partei der Wiederaufnahme entgegen. Die Zitierung dieser nur für die Wiederaufnahme auf Antrag geltenden Norm war daher bei der hier vorliegenden amtswegigen Wiederaufnahme (der Spruch stützt sich zutreffend auf die einschlägigen Bestimmungen des § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. a BAO) unrichtig. Auch hier kann es sich nur um einen Schreibfehler handeln, da der Begründung unmissverständlich zu entnehmen ist, dass es sich um eine amtswegige Wiederaufnahme handelt.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass aus den oben dargestellten Gründen kein Raum dafür besteht, den angefochtenen Bescheid gemäß den Anträgen der Bw. anzupassen bzw. ersatzlos aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 31. Jänner 2012