

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF GmbH, ADR, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Praterstrasse 33, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 28.10.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.10.2011, ErfNr^{***}, Team 13, StNr^{***} betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Anzeige einer Abgabenerklärung - Rechtsvorgang

Am 28. September 2006 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA GVG) zu ErfNr^{***} ein notarieller Sacheinlage- und Einbringungsvertrag, abgeschlossen zwischen Herrn A und der B Holding GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF GmbH geändert wurde, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) vom 28.9.2006 angezeigt. Darin wurde zusammengefasst ua. Folgendes festgehalten und vereinbart:

Herr A ist auf Grund des am heutigen Tag abgeschlossenen Abtretungsvertrages Alleingesellschafter der B Holding GmbH, eingetragen unter FN^{***}1, mit einem Geschäftsanteil, welcher einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nominale von € 35.000,00 entspricht.

Herr A ist weiters Alleingesellschafter der B C GmbH, eingetragen unter FN^{***}2, mit einem Geschäftsanteil, welcher einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von € 35.000,00 entspricht.

Herr A bringt hiermit seinen gesamten Geschäftsanteil an der B C GmbH in die Bf. ein und tritt hiemit die Geschäftsanteile samt allen Rechten und Pflichten an die Bf. ab. Die Kapitalanteile (Beteiligungen) bilden als Gesamtsache den Gegenstand der Sacheinlage und haben sowohl zum Einbringungsstichtag 31.12.2005 als auch bei Unterzeichnung dieses Sacheinlage- und Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert. Die

gegenständlichen Einbringung erfolgt auf Grundlage der dem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag als Beilage angeschlossenen Bilanz zum 31.12.2005 mit Stichtag dieser Bilanz und unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes. Die eingebrachten Beteiligungen gehen mit allen Nutzungen und Lasten und sämtlichen Rechten und Pflichten, die dem Sacheinleger den vor dem Einbringung betroffenen Gesellschaften gegenüber zustehen beziehungsweise obliegen, mit Ablauf des 31.12.2005 auf die B Holding GmbH über, die diese Beteiligung mit denselben Rechten und Pflichten zu besitzen berechtigt ist, wie sie bisher vom Sacheinleger besessen wurden. Da die eingebrachten Beteiligungen zu 100% im Eigentum des Sacheinlegers stehen und dieser auch zu 100% Alleingesellschafter der übernehmenden B Holding GmbH ist, unterbleibt gemäß § 19 Absatz 2 Ziffer 5 Umgründungssteuergesetz die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft.

Die Vertragsteile erklären, dass gegenständlichen Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Absatz 2 Ziffer 3 Umgründungssteuergesetz nach den Vorschriften und mit den Folgen des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere nach Artikel III Umgründungssteuergesetz erfolgt. Die Vertragsteile erklären weiters, dass sämtliche diesbezüglichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit und die Steuerbegünstigungen des Umgründungssteuergesetzes vorliegen und weiter vorliegen werden und vereinbaren, dass bei allfälligen Unklarheiten und bei nicht bedachten Fällen das gelten soll, was den umgründungssteuerlichen Folgen entspricht. Die Vertragsteile stellen fest, dass die einbringungsgegenständlichen Kapitalanteile am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen des Sacheinlegenden bestehen, sodass die gegenständlichen Einbringung gemäß § 22 Absatz 4 Umgründungssteuergesetz von den Kapitalverkehrsteuern befreit ist.

Ermittlungen des Finanzamtes

Das Finanzamt führte zunächst Abfragen im Firmenbuch durch und teilte der Bf. sodann mit Vorhalt vom 2. Mai 2007 mit, dass die B C GmbH zum Zeitpunkt der Errichtung des Einbringungsvertrages kürzer als 2 Jahre bestanden habe, da sie erst mit Gesellschaftsvertrag vom 25.11.2004 gegründet worden sei. Die Befreiungsbestimmung nach dem UmgrStG komme daher nicht zur Anwendung. Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert der eingebrachten Geschäftsanteile. Es werde daher um Vorlage einer Kopie des Abtretungsvertrages, mit welchem Herr D seine Geschäftsanteile im Nominale von € 17.500,00 an Herrn A übertragen habe, ersucht. Weiters werde um Vorlage des Jahresabschlusses 2006 der B C GmbH sowie um Bekanntgabe des gemeinen Wertes der eingebrachten Geschäftsanteile gebeten.

Dazu teilte der steuerliche Vertreter der Bf. mit Schriftsatz vom 19.7.2007 dem FA GVG mit, dass die B C GmbH durch den Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 25.11.2004 entstanden sei. Im Rahmen dieses Einbringungs- und Sacheinlagevertrages sei der gesamte Betrieb der B C – A & D OEG in die B C GmbH eingebracht worden. Die B C – A & D OEG habe im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungs- und

Sacheinlagevertrages am 25.11.2004 bereits länger als zwei Jahre bestanden. Unter Berücksichtigung der Einbringung der B C – A & D OEG hätten die Anteile an der B C GmbH zum Zeitpunkt Einbringung sehr wohl länger als zwei Jahre bestanden und finde die Befreiungsbestimmung des § 22 Abs. 4 UmgrStG sehr wohl Anwendung. Es sei richtig, dass Herr A einen Geschäftsanteil im Nominale € 17.500,00 erst im November 2005 von Herrn D erworben habe. Hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles sei die zweijährige Behaltefrist nicht erfüllt und 50% der eingebrachten Gesellschaftsanteile unterlägen daher der Gesellschaftsteuer. Die Einbringung sei im September 2006 auf der Grundlage des Jahresabschlusses 2005 erfolgt. Es werde daher der Jahresabschluss per 31.12.2005 sowie die Einnahmen-Ausgabenrechnung für die Vorgängerfirmen B C – A & D OEG für das Jahr 2004 übermittelt. Ausgehend von den vorgelegten Unterlagen werde um Berechnung des gemeinen Wertes des eingebrachten Geschäftsanteiles ersucht.

In der Folge nahm das Finanzamt Einsicht in den Veranlagungsakt der B C GmbH, fertigte Kopien der Jahresabschlüsse 2005 - 2007 an und führte eine Berechnung der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren durch.

Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 29.9.2001 setzte das FA GVG, ausgehend von einem "Wert der Leistung" gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 6.215.999,36 die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 62.159,99 fest. Die Begründung lautet wie folgt:

"Da die B C GmbH erst mit Auflösungs- und Einbringungsbeschluss sowie Ges. Vertrag vom 25.11.2004 gegründet wurde, befand sich die 100%ige Beteiligung kürzer als 2 Jahre im Vermögen des Einbringenden, sodass die Begünstigungen nach dem UmgrStG für die Einbringung dieser Beteiligung in die B Holding GmbH nicht zur Anwendung kommen. Ihren Ausführungen im Antwortschreiben vom 19.7.2007 ist entgegen zu halten, dass Einbringungen Einzelrnfvorgänge darstellen und dadurch der Fristenlauf unterbrochen wird. Desweiteren handelt es sich um die Einbringung von Kapitalanteilen und nicht von ehemaligen Mitunternehmeranteilen an einer OHG. BMGL bildet der gemeine Wert der nicht befreiten Kapitalanteile, der nach dem Wr. Verfahren 1996 zu ermitteln war. Da der Einbringungsvertrag erst am 28.9.2006 abgeschlossen wurde und ein zeitnaheer Jahresabschluss zum 31.12.2006 vorliegt, war dieser für die Berechnung des gem. Wertes heranzuziehen. Da einem den Vertragsabschluss näher liegendes Betriebsergebnis höhere Gewichtung, als einem zeitlich entfernten zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des bestehenden Jahres anstatt des 3ten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung einzubeziehen. Vor allem auch deshalb, weil eine Änderung der Gewinnermittlungsart eingetreten ist. BMGL wie folgt: EGT 2006 € 1.389.838,86, EGT 05 € 2.483.570,63, EGT 04 Gewinn EA-Rechnung € 45.020,91 = EW 279,89! VW 75,31 zum 31.12.06! (279,89+75,31) 72= 177,60 GW € 6.215.999,36"

Berufung (nunmehr Beschwerde)

In der dagegen eingebrachte Berufung (nunmehr als Beschwerde zu behandeln) hielt die Bf. einleitend fest, dass dem FA beizupflichten sei, dass die Frist gemäß § 22 Absatz 4 UmgrStG nicht gegeben sei. Trotzdem werde vertreten, dass die Vorschreibung einer Gesellschaftsteuer zu Unrecht erfolgt sei. § 22 Abs. 4 UmgrStG laute:

"Einbringungen nach § 12 UmgrStG und dafür gewährte Gegenleistungen sind nach § 19 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestand."

Obwohl das übertragene Vermögen nicht länger als zwei Jahre bestanden habe, fehle es jedoch an der Gegenleistung. Die Einbringung sei ohne Kapitalerhöhung erfolgt (siehe Punkt V des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages), sodass es an der entsprechenden Gegenleistung mangle.

Die Bf. beantrage daher den Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben.

Für den Fall, dass das FA dieser Rechtsansicht nicht folgen sollte, werde auch die Bemessungsgrundlage bekämpft. Gemäß der Buchführung der B C GmbH sei der Großteil der Umsätze 2006 im 4. Quartal 2006 erzielt worden. Zum Zeitpunkt der Einbringung im September 2006 sei das Geschäftsjahr noch nicht einmal abgelaufen, geschweige denn ein Ergebnis absehbar gewesen. Es werde beantragt – für den Fall dass der vorstehenden Rechtsansicht nicht beigelegt wird – für die Berechnung des gemeinen Wertes die Geschäftsjahre 2003, 2004 und 2005, keinesfalls jedoch 2006 heranzuziehen.

BVE

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2012 führte das FA GVG ua Folgendes aus:

"Die o.a. Einbringung unterliegt gemäß § 2 Z 4 KVG der Gesellschaftsteuer als freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Gesellschaft, da die Leistung geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Leistung. Für die Kapitalverkehrsteuern gelten der 1. Teil des BewG, daher ist der eingebrachte Kapitalanteil mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§§ 10 und 13(2)). Liegt weder ein Börsenkurswert vor noch Abverkäufe, dann ist der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld an Hand des Gesamtvermögens bzw der Ertragsaussichten zu schätzen (Wr. Verfahren 1996 stellt ein geeignetes Verfahren dar). Für d. Ertragswert ist aus dem durchschnittlichen Ertragswert der Vergangenheit der Schluss für die Zukunft zu ziehen. Eine Schätzung soll grundsätzlich zu einem solchen Ergebnis führen, welches der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage am nächsten kommt. Auch wenn das Jahr 2006 noch nicht vollendet war, verfälscht die Einbeziehung dieses Jahres den Ertragswert nicht, im Gegenteil, da für 2003 nur eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vorliegt u. 2004 die OEG erst in die nun zu bewertende Ges eingebracht wurde."

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag erstattete die Bf. kein weiteres Vorbringen.

Vorlage an den UFS

Am 2. April 2012 wurde das gegenständliche Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Übergang der Zuständigkeit auf das BFG und die Gerichtsabteilung 1062

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30. Oktober 2018 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1080 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Beweisaufnahme durch das BFG

Die nunmehr zuständige Richterin nahm Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr*** und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde noch Beweis erhoben durch Firmenbuchabfrage zu FN***1 und durch Einsicht in die über telefonische Anforderung vom FA nachgereichten Jahresabschlüsse der B C GmbH 2005 - 2007.

II. Sachverhalt

Die B C GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag (Einbringungsvertrag) vom 25.11.2004 durch Herrn A & Herrn D gegründet und am 15.6.2005 im Firmenbuch eingetragen. Anlässlich der Gründung wurde der Betrieb der B C – A & D OEG (FN***3) in die B C GmbH eingebracht und übernahmen Herr A und Herr D jeweils eine zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von € 17.500,00. Der Betrieb bestand zu diesem Zeitpunkt mehr als 2 Jahre.

Mit Abtretungsvertrag vom 25.11.2005 trat Herr D seinen Geschäftsanteil an der B C GmbH zu einem Abtretungspreis in Höhe von € 8.570,00 an Herrn A ab und wurde dadurch Herr A Alleingesellschafter der B C GmbH.

Die B Holding GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF GmbH geändert wurde, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 2006 mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet und am 3. August 2006 unter FN***1 im Firmenbuch eingetragen. Die Geschäftsanteile wurden von Herr A mit einem € 30.000,00 entsprechenden Anteil und von der B C GmbH mit einem € 5.000,00 entsprechenden Anteil übernommen.

Mit Abtretungsvertrag vom 28. September 2006 trat die B C GmbH ihren Anteil an der B Holding GmbH (= Bf.) an Herrn A ab und wurde dieser dadurch Alleingesellschafter der B Holding GmbH (= Bf.).

Ebenfalls am 28. September 2006 wurde der gegenständliche notarieller Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 28.9.2006 abgeschlossen und brachte Herr A seinen gesamten Geschäftsanteil an der B C GmbH samt allen Rechten und Pflichten auf Grundlage der dem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag als Beilage angeschlossenen Bilanz zum 31.12.2005 mit Stichtag dieser Bilanz und unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes in die B Holding GmbH (=Bf.) ein. Die Beteiligung hatte sowohl zum Einbringungsstichtag 31.12.2005 als auch bei Unterzeichnung des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert.

Da die eingebrachte Beteiligung zu 100% im Eigentum des Herrn A stand und dieser auch zu 100% Alleingesellschafter der übernehmenden B Holding GmbH war unterblieb gemäß § 19 Absatz 2 Ziffer 5 Umgründungssteuergesetz die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft.

Für die Geschäftsjahre 2003 und 2004 liegen nur Einnahmen-Ausgabenrechnungen der B C A & D OEG vor und wurden darin folgendes ausgewiesen:

	1.3.2003-31.12.2003	1.1.2004-31.12.2004
Umsatzerlöse	268.012,26	1.958.655,78
Ausgaben	- 245.466,50	-1.913.634,87
Betriebserfolg	22.545,76	45.020,91
Finanzerträge-aufwendungen	- € 123,89	- - -
Gewinn	22.421,87	45.020,91

Die Jahresabschlüsse der B C GmbH zum 31.12.2005, zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007 enthalten folgende Angaben

	2005	2006	2007
Leistungserlöse	519.520,96	267.141,91	367.928,93
Nicht fakt Leistungen 31.12	1.700.478,51	276.091,07	- - -
Umsatzerlöse gesamt	2.219.999,47	543.232,98	367.928,93
Sonst betriebl Erlöse	2.355.220,07	2.264.665,79	2.767.885,32
Gesamterlöse	4.575.219,54	2.807.898,77	3.135.814,25
Personalaufwand+Fremdleistungen	- 65.450,43	- 97.346,96	- 81.332,18
Sonst. betriebl. Aufwendungen	- 2.030.278,34	- 1.370.870,43	- 2.744.561,04
Finanzerträge -aufwendungen	4.079,86	50.157,48	12.916,12

Geschäftsergebnis	2.483.570,63	1.389.838,86	322.837,15
--------------------------	---------------------	---------------------	-------------------

Die Schwankungen bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ergeben sich aus den Rechtsberatungskosten, die den weitaus größten Teil der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bilden. Diese haben in den Jahren 2005-2007 wie folgt betragen:

	2005	2006	2007
Rechtsberatungskosten	1.859.641,43	790.476,22	2.364.683,81

III Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

IV Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31.12.2015 (siehe § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014) ua. folgende Vorgänge

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
 - a) Zuschüsse,
 - b) Verzicht auf Forderungen,
 - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG bleibt der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird, steuerfrei. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige

Leistungen von mehr als 10 % des Nennwertes der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Gemäß § 7 Abs. 1 KVG wird die Steuer berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

Nach § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) idF. BGBl. I Nr. 71/2003 sind Einbringungen nach § 12 UmgrStG und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Nach § 4 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Unstrittig ist, dass die gegenständliche Sacheinlage der Gesellschaftsteuer unterliegt. Die Einbringung erfolgte hier nicht gegen Gewährung neuer Anteile und liegt somit ein Vorgang nach § 2 Z. 4 lit. c KVG vor.

Unstrittig ist weiters, dass die die 2-Jahresfrist des § 22 Abs 4 UmgrstG nicht gegeben ist, weil die eingebrachten Anteile an der B C GmbH am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht länger als 2 Jahre Vermögen des Einbringenden waren. Die fehlende Gegenleistung führt nicht dazu, dass die Befreiungsbestimmung anwendbar wäre. Die Einbringung einer Sacheinlage ohne Gewährung neuer Anteile hat lediglich zur Folge, dass hier nicht ein Vorgang nach § 2 Z. 1 KVG, sondern eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z. 4 lit. c KVG vorliegt.

Auch die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG ist hier nicht anwendbar, weil nicht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft oder ein Betrieb oder ein Teilbetrieb in die Bf. eingebracht wurde, sondern die Beteiligung einer natürlichen Person (des Herrn A an der B C GmbH) in die Bf. eingebracht wurde.

Bemessungsgrundlage bei Vorgängen nach § 2 Z. 4 KVG ist der Wert der Leistung (vgl. § 7 Z. 2 KVG).

Gemäß § 1 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Teils dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben. Eine solche bundesrechtlich geregelte Abgabe stellt auch die Gesellschaftsteuer dar (vgl. VwGH 17.2.2000, 97/16/0369, VwSlg 7482/F).

§ 10 BewG lautet:

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

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

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH genügt ein einzelner Verkauf für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen (argumentum "aus Verkäufen") nicht (vgl. ua VwGH 15.3.2001, 2000/16/0110 mit weiteren Judikaturhinweisen).

§ 13 Abs 2 zweiter Satz BewG lässt erkennen, dass der Gesetzgeber von einer Berücksichtigung sowohl des Sachwertes des Unternehmens der Gesellschaft als auch seines Ertragswertes ausgegangen ist. Ebenso wie die gesamten Ressourcen einer Kapitalgesellschaft sich in ihren Erträgen und damit in ihrem Ertragswert niederschlagen, wird auch hinsichtlich des Sachwertes auf den tatsächlichen Wert der einzelnen, nämlich aller dem Unternehmen gewidmeten Wirtschaftsgüter Bedacht zu nehmen sein (vgl. VwGH 18.07.2001, 99/13/0217).

§ 13 Abs. 2 BewG geht davon aus, dass die Ertragsaussichten und nicht die tatsächlich nach dem Bewertungsstichtag erzielten Erträge bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen zu berücksichtigen sind (VwGH 17.10.1980, 3447/78). Im Regelfall wird der Ertragswert aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten abgeleitet (VwGH 16.12.1998, 97/13/0054). In Ausnahmefällen kann allerdings auch eine zukünftige tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung bei der Schätzung Beachtung finden, sofern die Entwicklung nicht einen außergewöhnlichen, am Stichtag nicht voraussehbaren Verlauf genommen hat (vgl. VwGH 6.3.1978, 745/77; VwGH 27.8.1990, 89/15/0124; VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615-0619).

Die Schätzung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen nach § 13 Abs 2 BewG soll zu einem möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnis führen (Hinweis VwGH 8.4.1991, 88/15/0047).

Bei der Ermittlung der Ertragsaussichten hat die Abgabenbehörde alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dazu gehören auch

Erkenntnisse, die die Abgabenbehörde erst im Laufe des Ermittlungsverfahrens erlangt. Wertbestimmend können solche Kenntnisse jedoch nur sein, als sie eine Ertragsentwicklung betreffen, die nach dem Bewertungsstichtag nicht einen außergewöhnlichen, am Bewertungsstichtag nicht vorhersehbaren Verlauf genommen hat, die also am Bewertungsstichtag bereits prognostizierbar war (VwGH 17.10.1980, 3447/78).

Die Schätzung der Ertragsaussichten liegt die Annahme zugrunde, dass die Gesellschaft in der bisherigen Art und Weise fortgeführt wird (vgl. VwGH 6.10.1980, 2915/78).

Das Finanzamt nahm die Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren 1996 vor. Die Bf. erhebt gegen die grundsätzliche Anwendung dieser Methode keinen Einwand. Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bietet das Wiener Verfahren 1996 eine geeignete Schätzungsmethode für jene Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG vorzunehmen ist (vgl. ua. VwGH 8.4.1991, 88/15/0047).

Für den Vermögenswert ist das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag (= Ermittlungszeitpunkt - Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes) maßgeblich. Hierzu bildet regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes die Ausgangsgrundlage (vgl. ua. UFS 17.06.2011, RV/2754-W/07).

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld am 28. September 2006 entstanden und ist daher nächstliegender Bilanzstichtag der 31. Dezember 2006. Die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung des Vermögenswertes ausgehend von den Bilanzansätzen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 wurde auch von der Bf. nicht in Frage gestellt.

Verbleibt als Streitpunkt letztendlich die Ermittlung des Ertragswertes:

Der Ertragswert wird beim Wiener Verfahren aus in die Zukunft projizierten Vergangenheitswerten abgeleitet. In der Regel werden die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt (= Ermittlungszeitraum) für die Beurteilung herangezogen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernten zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichtagsjahrs anstatt des dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung miteinzubeziehen (vgl. UFS 17.06.2011, RV/2754-W/07 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG, Rz 47).

Zukünftige Entwicklungen sind dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände prognostizierbar sind. Im Erkenntnis vom 27. August 1990, ZI 89/15/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof 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, 2001/16/0615-0619).

Nach der Judikatur des BFG lässt die Tatsache, dass es sich bei der zu bewertenden Gesellschaft um ein junges Unternehmen der IT-Branche handelt, dessen EGT sich im Jahre 2007 gegenüber dem Vorjahr um das 22-fache erhöhte, darauf schließen, dass hier im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Ausnahme bzw. Zweifelsfall vorliegt, der es nahelegt, ein bereits vorliegendes Ergebnis des Stichtagsjahres anstatt des dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung miteinzubeziehen, kommt doch einem dem Stichtag näherliegenden Betriebsergebnis eine höhere Gewichtung zu als einem zeitlich entfernten. Zudem soll die Schätzung zu einem wirklichkeitsnahen Wert führen und kommt es auf den nachhaltig zu erzielenden Ertrag an. Weiter zurückliegende Ergebnisse, die zudem aus der Startphase eines Betriebes resultieren, werden daher bei der Schätzung weniger aussagekräftig sein als das Ergebnis eines am Bewertungsstichtag bereits begonnenen Wirtschaftsjahres (vgl. BFG 03.03.2014, RV/7100924/2012).

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass im gegenständlichen Fall das Ergebnis des Jahres 2003 nicht für die Schätzung des Ertragswertes geeignet ist, liegt doch für diesen Zeitraum nur eine Einnahmen-Ausgabenrechnung der B C A & D OEG vor. Überdies handelt es sich beim Jahr 2003 um ein Rumpfwirtschaftsjahr (die Einnahmen-Ausgabenrechnung betrifft nur den Zeitraum 1.3.2003 – 31.12.2003) und liegen die Umsätze in diesem Zeitraum deutlich unter jenen, die die B C GmbH ab 2005 erzielen konnte. Das Wirtschaftsjahr 2006 war hingegen zum Zeitpunkt des Entstehens der Gesellschaftsteuerschuld Ende September 2006 bereits zu drei Viertel abgelaufen. Auch wenn nach den Angaben der Bf. der Großteil der Umsätze 2006 im 4. Quartal 2006 erzielt worden ist, so wird damit nicht substantiiert dargetan, dass diese Entwicklung nicht bereits prognostizierbar war. Der unter Berücksichtigung der Jahre 2004 - 2006 vom Finanzamt errechnete Durchschnittsertrag spiegelt hier deutlich besser die tatsächlichen Ertragsaussichten der GmbH zum Bewertungsstichtag wieder als dies bei einer Einbeziehung des Jahres 2003 (anstatt 2006) gegeben wäre. Das wird auch bestätigt, wenn man zur Kontrolle die weitere Entwicklung der Umsatzerlöse im Jahr 2007 mitbetrachtet. Überdies wurde von der Bf. zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung (der insofern Vorhaltscharakter zukommt) im Vorlageantrag keinerlei Gegenargumente genannt. Für das BFG ist nicht erkennbar, dass am Bewertungsstichtag auf Grund konkreter Umstände wieder so geringe Erträge wie 2003 prognostizierbar gewesen wären. Es liegt daher hier ein "Ausnahmefall" vor, bei dem die Einbeziehung des laufenden Wirtschaftsjahres ein wirklichkeitsgetreueres Ergebnis ergibt, als die Einbeziehung des 3. Jahres vor dem Bewertungsstichtag.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, inwieweit bei einem Zweifelsfall auch eine nach dem Bewertungsstichtag erfolgende wirtschaftliche Entwicklung als Anhaltspunkt für die Bewertung heranzuziehen ist, liegen bereits die Entscheidungen VwGH 27.8.1990, 89/15/0124 und VwGH 24.4.2002, 2001/16/0615-0619 vor.

Wien, am 5. März 2019