

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Johann Bründl, Notar, 5730 Mittersill, Hintergasse 2, vom 27. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. Juli 2006 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 16. Februar 2006 fand eine außerordentliche Generalversammlung der Berufungswerberin (kurz: Bw) statt, in der nachstehende Sacheinlageverträge genehmigt wurden:

1. Herr F brachte seinen gesamten Geschäftsanteil an der GKB-GmbH. (in der Folge kurz: GKB-GmbH) entsprechend einer Stammeinlage im zur Gänze geleisteten Nominale von € 29.069,13 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Bw ein.
2. Weiters brachte Herr Doktor P ebenfalls seinen gesamten Geschäftsanteil an der GKB-GmbH entsprechend einer Stammeinlage im zur Gänze geleisteten Nominale von € 2.180,19 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Bw ein.

Zur Durchführung der beiden Sacheinlageverträge wurde das Stammkapital der Bw um € 52.304,42 erhöht. Zur Kapitalerhöhung wurden Herr F mit einem Teilbetrag von € 48.655,30 sowie Herr Doktor P mit einem Teilbetrag von € 3.649,12 gegen Einbringung ihrer Geschäftsanteile an der GKB-GmbH zugelassen.

Im angefochtenen Bescheid wurde für diese Erwerbsvorgänge nach § 2 Z. 1 KVG eine Gesellschaftsteuer in Höhe von € 2.107,47 festgesetzt. Das Finanzamt berechnete die Steuer (1 %) gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a) KVG vom Wert der Gegenleistung in Höhe von € 210.746,51. Aus der gesonderten Bescheidbegründung war zu entnehmen, dass der gemeine Wert der Anteile an der GKB-GmbH nach dem Wiener Verfahren unter Heranziehung der Wirtschaftsjahre 2003 – 2005 zum (Bilanz-)Stichtag 31.10.2005 geschätzt wurde. Das Finanzamt ermittelte dabei einen gemeinen Wert von € 6,74 pro € 1 Nominale und errechnete davon eine Gesamtgegenleistung in Höhe von € 210.746,51 (= 29.069,13 x 6,74 + 2.180,19 x 6,74).

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

" Da es sich beim Wiener Verfahren um einen Schätzungsmethode handelt, ist dieses auch nur anzuwenden, wenn der tatsächliche Wert nicht ermittelt werden kann. Der tatsächliche Wert lässt sich aber im gegenständlichen Fall ermitteln und wurde auch im Vorfeld bereits mitgeteilt, weil aufgrund der erfolgten Gegenleistung (Kapitalerhöhung) einer Sacheinlage (Kapitalanteil) durch fremde Personen genau der Wert der Einlage ermittelbar ist. Dies geht auch aus dem § 13 Abs. 2 BewG hervor. Eine Gegenleistung in Form einer Kapitalerhöhung bzw. die Einräumung von Gesellschafterrechten ist mit einem Verkauf in diesem Zusammenhang gleich zu stellen. " Aus diesem Grund würde sich folgende Bemessungsgrundlage ergeben: Wert der Einlage der Beteiligung F (29.069,13 x 5,13 = 149.124,64) plus Wert der Einlage der Beteiligung P (2.180,19 x 5,13 = 11.184,37) ergibt somit insgesamt € 160.309,01 davon 1% = € 1.603,09.

Mit Schriftsatz vom 28. September 2006 wurde ergänzend vorgebracht, dass der Wert der Anteile aus Verkäufen abgeleitet werden könne. Zur Bekräftigung wurde ein Abtretungsvertrag vom 02.04./05.04.2005 beigelegt, mit dem Herr W seinen Geschäftsanteil 'an der Bw' an die SZG-GmbH (kurz: SZG-GmbH) um einen Kaufpreis in Höhe von € 93.200,-- veräußerte. Der Kaufpreis sei mit € 5,13 pro 1 € Nominale berechnet worden. Dieser Berechnungsschlüssel sei auch bei einem Tauschvertrag und einem weiteren Verkauf angewendet worden. Die Bw legte weiters eine Schätzung des gemeinen Wertes der Anteile nach dem Wiener Verfahren zum Bewertungsstichtag 31.10.2003 bei, in der unter Berücksichtigung der Wirtschaftsjahre 2001-2003 ein gemeiner Wert pro € 1 Nominale von € 5,13 ermittelt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2006 wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies wie folgt:

Gem. § 13 Abs. 2 BewG sei der gemeine Wert von Anteilen an einer GmbH, soweit diese keinen Kurswert haben, unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen, wenn sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten lässt. Die auf Grund der Einbringung durchgeführte Kapitalerhöhung würde keinen Verkauf bzw. mit einem solchen vergleichbaren Rechtsvorgang darstellen. Ebenso sei der Kaufpreis aus dem Abtretungsvertrag vom 02.04./05.04.2005 nicht heranzuziehen, da dieser Kaufpreis nach dem Wiener Verfahren ermittelt wurde und somit den nach dem Wiener Verfahren ermittelten Verkehrswert zum Stichtag 30.10.2003 darstellt. Der gemeine Wert sei daher zu Recht im Schätzungswege nach dem Wiener Verfahren zum Stichtag 31.12.2005 ermittelt worden.

Dagegen wurde innerhalb offener Frist der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und nachstehende Berufungsgründe geltend gemacht:

" Im gegenständlichen Fall kann sogar auch auf einen angezeigten Abtretungsvertrag (bereits übermittelt) verwiesen werden. Aus diesem ergibt sich, dass die Anteile mit 513 bewertet wurden.

Dies ergibt sich aus folgender Berechnung: Das Stammkapital betrug lt. beiliegender Berechnung € 1.186.747 : 100 x 513 = 6.088.012,11 x 1,53% = 93.146,59. € 93.200 war der Kaufpreis.

Somit ist im gegenständlichen Fall der Wert der Anteile auch aus zwei Verkäufen ableitbar, bei welchen dieser Rechnungsschlüssel ebenfalls verwendet wurde.

Der zweite Verkauf betraf deutsche Kommanditanteile. Hier war eine deutsche KG an der GKB-GmbH beteiligt. Hier wurden die gleichen Bewertungsmaßstäbe angesetzt.

Es gibt sogar einen Verkauf der ebenfalls bereits angezeigt wurde (siehe Beilage), bei welchem der Kaufpreis unter den 513 liegt (Herr F).

Es kann nun keinen Unterschied machen, ob die Anteile eingebracht wurden im Zuge einer Sacheinlage und dann an Fremde (!) zu den o.a. festgesetzten Preisen verkauft wurden. Die Einlage wurde deshalb gewählt, weil diese nicht das Vorkaufsrecht der anderen Gesellschafter auslöst. Jedenfalls haben mittlerweile vier unterschiedliche Personen an den gleichen Käufer verkauft und ist somit unserer Ansicht nach der Wert der Anteile aus Verkäufen ableitbar.

Wie eben schon richtigerweise festgestellt wurde, handelt es sich bei dem Wiener Verfahren um ein Schätzverfahren. Dass hier die Bewertung zu einem Stichtag evtl. höher liegt als der Verkaufspreis liegt in der Natur eines Schätzverfahrens. Der Wert wird nicht durch einen

Schätzwert oder unter Umständen durch ein Gutachten festgelegt, sondern immer noch schlussendlich durch den Konsens von Käufer und Verkäufer."

Die Finanzbehörde erster Instanz legte die Berufung samt Verwaltungsakt vor.

Mit Vorhalt vom 18. Dezember 2007 (per Fax) wurde die Bw darauf hingewiesen, dass in beiden Erwerbsvorgängen als Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte an der Bw die (eingebrachten) Anteile an der GKB-GmbH anzusehen sind. Die von der Bw vorgebrachten Verkaufsvorgänge von W und F betrafen Anteile an der Bw, für die Bemessung der Gesellschaftsteuer sei aber der Wert der Anteile an der GKB-GmbH maßgeblich.

Der steuerliche Vertreter der Bw legte notarielle Urkunden über Abtretungen von Anteilen an der GKB-GmbH vom Jänner 2005 vor. Es handelt sich dabei um 10 Erwerbsvorgänge, bei denen der Verkaufspreis mit € 5,13 pro € 1 Nominale ermittelt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gegenstand der Steuer

Nach § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftssteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Steuergegenstand ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt (vgl. *Egly/Klenk*, Gesellschaftssteuer-Kommentar, 4. Auflage, S. 104). Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftssteuer will grundsätzlich jeden Erwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (vgl. *Dorazil*, KVG-Kurzkommentar, II 1 zu § 2 KVG).

Eine solche Erhöhung des Stammkapitals ist hier erfolgt. F und Doktor P haben sich verpflichtet, die neue Stammeinlage gegen Gewährung einer Sacheinlage zu übernehmen, sodass der Gesellschaftsteuertatbestand des § 2 Z. 1 KVG vorliegt.

B) Bemessungsgrundlage

Wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, wird die Steuer nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG beim Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftssteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Im gegenständlichen Fall stellt die Sacheinlage, das sind die eingebrachten Gesellschaftsanteile an der GKB-GmbH, die Gegenleistung dar. Es sind daher diese Anteile und nicht, wie in der Berufung vorgebracht, die erworbenen Anteile an der Bw zu bewerten.

C) Bewertung

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten die Bestimmungen des ersten Teiles 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 sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Eine solche bundesrechtlich geregelte Abgabe stellt auch die Gesellschaftsteuer dar (vgl. VwGH vom 25.04.1996, 95/16/0011, mwN).

Da hier Anteile an einer GmbH zu bewerten sind, kommt § 13 Abs. 2 BewG zur Anwendung. Die ersten zwei Sätze dieser Bestimmung lauten:

"Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine ist, 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."

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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.

Im Berufungsfall ist strittig, ob sich der gemeine Wert der Anteile an der GKB-GmbH im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG "aus Verkäufen ableiten" lässt.

Der gemeine Wert von (u.a.) GmbH-Anteilen kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann aus den bei mehreren Verkäufen erzielten Kaufpreisen abgeleitet werden, wenn die Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind und keine gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigenden ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse vorlagen (vgl. VwGH vom 20.01.1992, 90/15/0110, mwN).

Unter "gewöhnlichem Geschäftsverkehr" ist der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne jeden Zwang und nicht aus Not oder besonderen Rücksichten, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist. Der bei Veräußerung eines Anteiles an einer Kapitalgesellschaft tatsächlich erzielte Preis ist nur dann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen, wenn er sich durch den Ausgleich widerstreitender Interessen von Verkäufer und Käufer gebildet hat. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles unter Heranziehung objektivierter Maßstäbe zu entscheiden (vgl. VwGH vom 20.01.1992, 90/15/0110, unter Hinweis auf die inhaltlich entsprechende Vorschrift des § 11 Abs. 2 des deutschen Bewertungsgesetzes *Gürsching-Stenger*, Bewertungsgesetz Kommentar § 11, Anm. 43; BFH 28. November 1980, BStBl. II 1981, 353; 5. März 1986, BStBl. II 1986, 591).

Ein Verkauf im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ist anzunehmen, wenn bei der Bildung des Kaufpreises alle den Preis bestimmenden marktwirtschaftlichen Faktoren des Angebotes und der Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe berücksichtigt worden sind. Solche objektiven Wertmaßstäbe sind vor allem das Vermögen und die Ertragsaussichten der Gesellschaft. Ein Kaufpreis, bei dem diese Gesichtspunkte nicht entscheidend berücksichtigt worden sind, kann daher nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt angesehen werden (vgl. VwGH vom 20.01.1992, 90/15/0110, unter Hinweis auf *Rössler-Troll*, Bewertungsgesetz § 11 Rz 13; Troll, Bewertung der Aktien und GmbH-Anteile bei der Vermögensteuer 5 27; BFH 14. Februar 1969, BStBl. II 1969, 395; 28. November 1980, BStBl. II 1981 353).

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse werden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes hingegen nicht berücksichtigt (*Rössler-Troll*, BewG und VermStG Rz 4 und 5 zu § 9 d. BewG; *Twaroch-Frühwald-Wittmann*, Komm. z. BewG 2 76 Anm. 1 zu § 10 Abs. 3 BewG). Derartige ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse liegen aber unter anderem dann vor, wenn ein Vorkaufsrecht besteht (vgl. VwGH vom 28.04.1994, 93716/0186, mwN).

Die Bw führt aus, dass der Weg der Sacheinlage beschritten wurde, um nicht das Vorkaufsrecht der anderen Gesellschafter auszulösen. Der Gesellschaftsvertrag der GKB-GmbH enthält in § 6 ein besonderes "*Vorkaufs- und Übernahmsrecht*" :

" 1) Die Gesellschafter räumen sich gegenseitig das Vorkaufsrecht auf ihre Geschäftsanteile oder Teile davon dergestalt ein, dass der verkaufende Gesellschafter verpflichtet ist, nach Erhalt der Zustimmung der Gesellschaft denselben den übrigen Gesellschaftern zum letzten festgestellten anteiligen Einheitswert nach dem Verhältnis ihrer Beteiligungen an der Gesellschaft anzubieten.

- 2) *Lehnen die übrigen Gesellschafter ab oder geben sie innerhalb der Frist von sechs (6) Wochen nach Erhalt des Anbotes keine Erklärung ab, so kann der Veräußernde über seinen Anteil frei verfügen. Greifen die Gesellschafter das Angebot auf, so sind die übrigen Gesellschafter berechtigt, im Ausmaß ihrer Beteiligung am Stammkapital verhältnismäßig in dieses Angebot anzutreten.*
- 3) *Bei Ablehnung eines solchen Eintrittes durch einen der Vorkaufsberechtigten wächst dessen Anteil den übrigen Gesellschaftern wiederum im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital zu.“*

Der Verkäufer ist nicht nur verpflichtet den Anteil den übrigen Gesellschaftern anzubieten, sondern auch zu einem Übernahmspreis, der nach steuerlichen Regeln zu ermitteln ist. Auch wenn im Vertrag vom anteiligen Einheitswert die Rede ist, so kann damit nur der geschätzte Wert nach dem Wiener Verfahren gemeint sein. In den von der Bw vorgelegten Abtretungsverträgen aus dem Jahre 2005 wurde ein Kaufpreis von € 5,13 pro € 1 Nominale vereinbart. Basis für den Kaufpreis dürfte der nach dem Wiener Verfahren zum 31.10.2003 geschätzte gemeine Wert gewesen sein.

Im konkreten Fall liegt daher ein Vorkaufsrecht mit einer besonderen Preisbindung vor. Ein "gewöhnlicher Geschäftsverkehr" im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung ist daher nicht gegeben.

Die Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen war somit im Berufungsfall nicht möglich. Die Finanzbehörde erster Instanz war daher nach § 13 Abs. 2 BewG zur Schätzung berechtigt.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 23. Juli 2008