

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. GmbH vormals A. Holding AG, Adr., vertreten durch Hamerle & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Zaunergasse 4/4. Stock, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 2. März 2010, ErfNr., betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 66.300,00
(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG iV. mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 6.630.000,00).

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Lt. im Bemessungsakt ohne Quellenangaben und Eingangsdatum einliegender Kopie des Protokolls über die außerordentliche Hauptversammlung der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 7. Dezember 2006 (GZ 1, Notar Dr. B.) beschloss diese das Grundkapital der Bf. von nominell € 100.000,00 um € 11.112,00 durch Ausgabe von 11.112 Stück neuer auf Inhaber lautender Stammaktien ohne Nennwert (Stückaktien) zu einem Gesamtausgabebetrag von € 6.000.000,00 gegen Sacheinlage unter Ausschluss des Bezugsrechts der bisherigen Aktionäre und alleiniger Zulassung zur Zeichnung der neu hinzutretenden Aktionärin, der Privatstiftung, zu erhöhen.

Für diese Kapitalerhöhung wurde lt. "Auskunft Geschäftsfall Gesellschaft" im FinanzOnline zur oa. ErfNr. am 12. Dezember 2006 die Gesellschaftsteuer vom Urkundenerrichter für die Bf. ausgehend vom Wert der Leistung (§ 2 Z 2 bis 4 KVG) von € 6.000.000,00 mit € 60.000,00 selbstberechnet und am 7. Februar 2007 wurde dieser selbst berechnete Rechtsvorgang beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angemeldet.

Bei der Bf. handelte es sich im hier maßgeblichen Zeitraum um eine unter der Firma C. Holding AG gegründete inländische Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in Wien (danach A. Holding AG und nunmehr Bf. GmbH) und es wurde die beschlossene Kapitalerhöhung am 22. März 2007 ins Firmenbuch eingetragen.

Die Sacheinlage bestand aus 1.000 Stückaktien der D. E. AG welchen lt. bezug habenden Sacheinlagevertrag vom 4. Dezember 2006 einvernehmlich ein Wert von € 6.000,00 je Aktie zugrunde gelegt worden war (Bemessungsakt S 54).

Pkt. 2.2. des, dem Protokoll beigelegten Bericht über die Prüfung der Erhöhung des Grundkapitals der Bf. (Beilage 3 zu GZ 1, Bemessungsakt S 45) lautet wie folgt:

"2.2 Gegenstand und Bewertung der Sacheinlage

Die D. E. AG hatte bis zur Durchführung einer Barkapitalerhöhung ein zur Gänze aufgebrachtes Grundkapital von EUR 72.700,00, welches in 10.000 Stückaktien zerlegt war. Im Zuge einer Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung wurde das Grundkapital von EUR 72.700,00 um EUR 19.149,18 auf EUR 91.849,18 durch Ausgabe von 2.634 neuen auf Inhaber lautenden Stückaktien erhöht. Die Zahl der Stückaktien nach dieser Kapitalerhöhung beträgt somit 12.634.

Der Ausgabebetrag betrug EUR 6.460,00 je Aktie.

Diese Barkapitalerhöhung ist bisher noch nicht eingetragen, der Firmenbuchantrag datiert vom 13. November 2006.

Gegenstand der Sacheinlage sind von der Privatstiftung gehaltene 1.000 Stückaktien an der D. E. AG, welche einem rechnerischen Nennbetrag von EUR 7.270,00 entsprechen und einen Anteil am Grundkapital der D. E. AG von 7,9% umfassen (jeweils unter Berücksichtigung der oben beschriebenen Kapitalerhöhung der D. E. AG).

Auf Basis einer vom Vorstand der C. Holding AG erstellten Berechnung des Unternehmenswertes der D. E. AG ergibt sich ein Wert der D. E. AG von rund EUR 121,0 Millionen.

Unter Berücksichtigung des Beteiligungsausmaßes von 7,9% ergibt sich ein Wert der übertragenen 1.000 Stückaktien von EUR 9,5 Mio welcher deutlich über dem Ausgabebetrag von EUR 6,0 Mio der dafür zu gewährenden 11.112 Stückaktien an der C. Holding AG liegt.

Die Berechnung des Unternehmenswertes basiert auf Planrechnungen der D. E. für die Jahre 2006 bis 2011. Diese Planrechnungen wurden anhand der zugrunde liegenden Detailunterlagen und der historischen Ergebnisse überprüft.

Unter Verwendung eines Kalkulationszinssatzes von 15 % wurden die Ergebnisse nach Steuern abgezinst. Für die Berechnung der ewigen Rente wurden zusätzliche Sicherheitsabschläge auf das geplante Ergebnis des Jahres 2011 vorgenommen.

Plausibilisiert wurde der Wert der Sacheinlage darüber hinaus noch anhand der im Zeitraum Oktober und November durchgeführten Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung der D. E. AG. Im Rahmen dieser Kapitalerhöhung war der Ausgabebetrag je Stückaktie an der D. E. AG EUR 6.460,00.

Der Wert der von der Privatstiftung in die C. Holding AG eingebrachten 1.000 Stückaktien der D. E. AG bezifferte sich somit auf EUR 6.460.000,00 und liegt ebenfalls deutlich über dem Ausgabebetrag von EUR 6.000.000,00 der dafür zu gewährenden 11.112 Stückaktien an der C. Holding AG."

Im Bericht des Vorstandes der Bf. vom 27. November 2006 über die beabsichtigte Kapitalerhöhung durch Sacheinlage (Anlage 2 zu Beilage 3 zu GZ 1, Bemessungsakt S 39) ist zur Kapitalerhöhung der D. E. AG im Ausmaß von 2.634 Stück festgehalten, dass es sich bei den Zeichnern der jungen D. E. AG Aktien um unabhängige Dritte handle, was heiße, dass weder zur D. AG noch zu den Altaktionären der D. E. AG noch zur C. Holding AG ein unmittelbares oder mittelbares Naheverhältnis bestanden habe.

Am 19. März 2008 erfolgte durch das Finanzamt eine Recherche im Abgabeninformationssystem des Bundes, wozu im Bemessungsakt festgehalten ist, dass keine Aktienkaufverträge gefunden worden seien (Bemessungsakt S 73).

Aus den im Bemessungsakt in Kopie einliegenden, wohl im Zuge dieser Recherche erhobenen Zeichnungsscheinen vom 7. bzw. 11. Dezember 2006 (Bemessungsakt S 87 bis 101) geht hervor, dass im Zuge einer weiteren Kapitalerhöhung bei der D. E. AG 1.287 Stück neue Stammaktien ohne Nennwert (Stückaktien) gegen Bareinzahlung von je € 6.800,00 insgesamt an mehrere institutionelle Investoren ausgegeben worden sind, nachdem kein bestehender Aktionär eine Bezugserklärung abgegeben hatte.

Aus dem in Kopie im Bemessungsakt S 177 einliegenden Anhang zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 der D. E. AG ist dazu unter Pkt. 2.5. auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"2.5. Eigenkapital

Das Grundkapital der Gesellschaft beträgt zum 31.12.2006 EUR 91.849,18 und ist in 12.632 Stück Inhaberaktien sowie 2 Namensaktien eingeteilt. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 3. August 2006 wurde der Vorstand ermächtigt, mit Zustimmung des Aufsichtsrates bis 5 Jahre nach Eintragung der Satzungsänderung (1. September 2011) das Grundkapital um bis zu € 36.350 durch Ausgabe von bis zu 5.000 Stück neue, auf Inhaber lautende Stammaktien zu erhöhen. Im Geschäftsjahr 2006 wurden davon 2.634 Stückaktien neu ausgegeben und das Grundkapital somit um EUR 19.149,18 erhöht. Im Dezember 2006 wurden 1.287 Stück Aktien innerhalb des genehmigten Kapitals neu ausgegeben und vollständig einbezahlt, allerdings erst im Februar 2007 im Firmenbuch eingetragen."

Mit Schreiben vom 19. Juni 2009 hielt das Finanzamt der Bf. vor, dass beabsichtigt sei die Gesellschaftsteuer ausgehend vom Mittelwert der Kapitalerhöhung bei der D. E. AG zum Ausgabewert von € 6.460,00 je Aktie und dem vom Vorstand errechneten Unternehmenswert von € 9.500,00 je Aktie festzusetzen.

Dazu erklärte die Bf. Folgendes:

"

Einleitend dürfen wir festhalten, dass die im Vergleich um vereinbarten Einbringungswert angeführten höheren Beträge im Bezug auf den Unternehmenswert der D. E. AG deshalb im Bericht angeführt wurden, um dem Sacheinlagenprüfer (Ernst & Young) einen Nachweis dafür zu geben, dass der Wert der eingebrachten Aktien den Wert der neu begebenen Aktien erreicht und nicht darunter liegt. Da dies vom Sacheinlagenprüfer angezweifelt wurde, hat der Vorstand der C. Holding AG Argumente hervorgebracht, die Grundlage für das positive Urteil des Sacheinlagenprüfers sein sollten.

Zum einen wurde der Wertansatz von EUR 6.000,00 pro Aktie damit gerechtfertigt, dass -basierend auf einer Prognoserechnung- ein abgezinster Barwert von rund EUR 121 Mio. für 100% der Aktien an der D. E. AG errechnet wurde. Wie bereits telefonisch festgehalten, wurde dieser Wert ausschließlich aus den vorliegenden Prognoserechnungen der D. Gruppe (deren Tochtergesellschaften ausschließlich in Russland tätig sind) abgeleitet, wobei festzuhalten ist, dass die bis 2006 erzielten Konzernjahresergebnisse weit unter den für die Zukunft prognostizierten Konzernjahresergebnissen lagen.

Im übrigen betrug der Substanzwert der D. E. AG damals bzw. auch heute noch einen Bruchteil dieses Wertes. Dies kann jederzeit durch Übermittlung des Wirtschaftsprüfungsberichte 2006 nachgewiesen werden. Beiliegend übermittle ich Ihnen den Wirtschaftsprüfungsbericht zum 31.12.2008 der D. E. AG. Aufgrund der wirtschaftlichen Situation in Russland konnten die im Jahr 2006 prognostizierten Zahlen für die Folgejahre nicht annähernd erreicht werden.

In Bezug auf die im Jahr 2006 stattgefundenene Kapitalerhöhung der D. E. AG zu einem Ausgabepreis von EUR 6.460,00 pro Aktie dürfen wir festhalten, dass es sich hierbei um die Ausgabe neuer Aktien handelte, wodurch der gesamte Ausgabepreis dem Unternehmen zugute gekommen ist.

Bei der Einbringung der 1.000 Stk. D. Aktien in die C. Holding AG durch die TP Privatstiftung handelt es sich demgegenüber allerdings um Aktien, welche bereits seit Gründung der Gesellschaft dem Verkäufer zuzurechnen waren. Zwischen dem Vorstand der C. Holding AG, deren Aktionäre sowie den Stiftungsvorständen der TP Privatstiftung wurde letztlich unter Anrechnung eines Paketabschlages der Wert pro Aktie mit EUR 6.000,-festgelegt.

Da es sich bei der D. E. AG um keine börsennotierte Gesellschaft handelt, kommt die Höhe des Kaufpreises durch die subjektive Einschätzung der handelnden Personen, hinsichtlich der Höhe, des Unternehmenswertes zustande und stellt jenen Wert da, wo sich Käufer und Verkäufer treffen. Die Höhe des Kaufpreises, welche die subjektive Einschätzung von Verkäufer und Käufer darstellt, darf nicht mit dem objektivierten Unternehmenswert verwechselt werden, welcher von Sachverständigen festgestellt wird. Die Höhe des Kaufpreises unter fremden Dritten kommt immer dadurch zustande, dass der Verkäufer bereit ist, zu diesem Betrag zu verkaufen und der Käufer bereit ist, zu diesem Betrag zu kaufen.

Da es sich bei der TP Privatstiftung sowie bei der C. Holding AG um fremde Dritte handelt, die bis zu diesem Zeitpunkt in keinsten Weise gesellschaftlich verflochten waren (weder gesellschaftsrechtlich, noch basierend auf gemeinsamer Geschäftstätigkeit), entspricht der vereinbarte Kaufpreis auch jenem Wert, welchen die Vertragsparteien dem Gegenstand zugerechnet haben. In diesem Zusammenhang dürfen wir festhalten, dass sich fremde Dritte in der Regel nichts gegenseitig zu schenken pflegen.

Ex-post betrachtet ist im übrigen festzuhalten, dass die D. E. AG einen wesentlich geringeren Wert hatte, als zum Zeitpunkt der Einbringung angenommen wurde. D.h. es ist in Bezug auf die Höhe der Bemessungsgrundlage für die 1 %ige Gesellschaftsteuer festzuhalten, dass diese damals wesentlich überhöht angenommen wurde."

In der Folge setzte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 201 BAO vom 2. März 2010, abweichend von der angekündigten Festsetzung, Gesellschaftsteuer ausgehend von einem Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG iV mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 6.680.000,00 mit € 66.800,00 mit folgender Begründung fest:

"Mit der außerordentlichen Hauptversammlung der C. Holding AG vom 7.12.2006 wurde eine Kapitalerhöhung der Gesellschaft von € 100.000,-- um € 11.112 auf € 111.112,-- durch Ausgabe von 11.112 neuen Stückaktien beschlossen. Unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Aktionäre wurde die Privatstiftung (FN 203144t) zur Kapitalerhöhung zugelassen.

Als Gesamtausgabebetrag wurden € 6.000.000,-- festgestellt.

Die Kapitalerhöhung erfolgt gegen Sacheinlage von 1.000 Stück Inhaberaktien an der D. E. AG (FN136896v).

Notar Dr. Wolfgang B. hat für diesen Vorgang unter der ErfNr. die GesSt selbstberechnet. Dabei wurden € 60.000,-- (d.s. 1% von € 6.000.000,--) GesSt abgeführt.

Für Aktien, ist gem. § 13 Abs. 2 BewG soweit sie im Inland keinen 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.

Mit der Kapitalerhöhung aus Nov. 2006 um € 19.149,18 wurden 2.534 Stk. Aktien der D. E. AG zu einem Ausgabepreis von € 6.460,-- je Aktie ausgegeben.

Mit der Kapitalerhöhung aus Dez. 2006 um € 9.356,41 wurden 1.287 Stk. Aktien der D. E. AG zu einem Ausgabepreis von € 6.800,-- je Aktie ausgegeben.

Aus diesen Ausgabepreisen lässt sich der Gemeine Wert der sacheinlagegegenständlichen Aktien ableiten. Durchschnittlich ergibt sich aus diesen Ausgabepreisen ein Preis von € 6.630,-je Aktie.

Eingebracht wurden 1.000 Stück Aktien an der D. E. AG. Daraus ergibt sich ein gemeiner Wert von € 6.630.000,--.

Gem. § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung einer selbstberechneten Abgabe erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO kann unter anderem eine Wiederaufnahme erfolgen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, 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.

Die neue Tatsache oder das Beweismittel liegt darin, dass in zeitlicher Nähe zur gegenständlichen Sacheinlage Kapitalerhöhungen zu einem Ausgabepreis von € 6.460,-- und € 6.800,-- je Aktie stattgefunden haben, und sich aus diesen Kapitalerhöhungen der entsprechende Gemeine Wert der Sacheinlage ableiten lässt.

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit war dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit Vorrang einzuräumen. Auch die Höhe der Nachforderung spricht für die Zweckmäßigkeit der Festsetzung. Billigkeitsgründe die für eine Nichtfestsetzung sprechen konnten keine gesehen werden.

....."

In der unter Wiederholung ihres vorangegangenen Vorbringens dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bf. die Steuerbescheide in der bisherigen Höhe festzusetzen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist 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.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde neben der Einsicht in den vorgelegten Bemessungsakt Einsicht in FinanzOnline und ins Firmenbuch, insbesondere in die Urkunden der Bf. und der D. E. AG genommen und die im Bemessungsakt einliegenden Kopien an Hand dieser Urkundensammlung sachlich zugeordnet.

Aus dem Bericht des Vorstandes der D. E. AG zum Ausschluss des Bezugsrechtes gemäß § 153 Abs. 4 AktG (Beilage E zum notariellen Protokoll über die außerordentliche Hauptversammlung der D. E. AG vom 3.8.2006 in welcher die der Vorstand ermächtigt worden war, die hier zum Vergleich angeführten Kapitalerhöhungen durchzuführen) geht ua. Folgendes hervor:

"Die Gesellschaft beabsichtigt, die Geschäftstätigkeit ihres Konzerns erheblich auszubauen. Die Finanzierung dieses Ausbaus soll durch die Aufnahme von Eigenkapital im Wege einer oder mehrerer Erhöhungen des Grundkapitals aus dem einzuräumenden genehmigten Kapital auf dem internationalen Kapitalmarkt erfolgen. Verschiedene institutionelle in- und ausländische Investoren haben in den mit der Gesellschaft

bislang geführten Gesprächen Interesse bekundet, entsprechendes Eigenkapital für das Erweiterungsvorhaben der Gesellschaft bereit zu stellen, sofern ihnen dafür eine strategische Beteiligung am Unternehmen eingeräumt wird."

Zur Berufung, nunmehr Beschwerde, wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes der Bf. ua. vorgehalten, dass die Gesellschaftsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen sei, welche nach Maßgabe des § 13 BewG zu bewerten sei, dass es sich bei den vom Finanzamt ins Kalkül gezogenen Kapitalerhöhungen jedenfalls um zwei gesonderte, zur Ableitung des gemeinen Wertes geeignete Veräußerungsvorgänge handle, zumal die Aktien jeweils gegen Barzahlung an fremde Dritte (institutionelle Investoren) ausgegeben worden seien, nachdem diese auf dem internationalen Kapitalmarkt angeboten worden seien und dass kein Grund erkennbar sei, warum die von der D. E. AG neu ausgegebenen Stückaktien einen anderen Wert haben sollten, als die im Rahmen der gegenständlichen Sacheinlage eingebrachten Aktien.

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage wurde weiters bemerkt, dass nicht auszuschließen sei, dass das Finanzamt vom Protokoll vom 7. Dezember 2006 noch vor Anmeldung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer Kenntnis erlangt habe, aber auszuschließen sei, dass das Finanzamt vor der Anmeldung Kenntnis von der zweiten Kapitalerhöhung der D. E. AG durch Ausgabe von 1.287 Stückaktien zu einem Ausgabepreis von € 6.800,-- je Aktie gehabt habe.

Weiters wurde die Bf. ersucht, unter Beilage einer Kopie der darüber errichteten Urkunden mitzuteilen, wann, wodurch und zu welchem Preis die Bf. neben der Sacheinlage die weiteren 633.000 Aktien D. E. AG erworben habe und allfällige von ihr getragene Lasten und Verbindlichkeiten, die ihr aus der Einlage (Kapitalerhöhung) erwachsen sind, detailliert unter Beilage einer Kopie der bezughabenden Belege, bekanntzugeben.

Dazu erklärte das Finanzamt im Wesentlichen, es sei auszuschließen, dass es vom Protokoll vom 7. Dezember 2006 noch vor Anmeldung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer Kenntnis erlangt haben könnte.

Die Bf. vermutete in ihrer Stellungnahme dagegen, dass das Finanzamt vom Protokoll vom 7. Dezember 2006 Kenntnis erlangt haben müsse.

Bezüglich 673.000 D. E. AG Stückaktien hielt die Bf. fest, dass diese von der Bf. treuhändig gehalten worden seien und ein Kaufpreis nicht mehr eruiert werden könne.

Weiters legte die Bf. die Kopie eines Kaufvertrags vom 20. Juni 2007 vor, mit welchem 40 Stück der treuhändig gehaltenen Aktien verkauft wurden.

Mit diesem Kaufvertrag verkaufte die Bf. Aktien zu einem Preis je Stückaktie von € 6.480,00. Im Kaufvertrag wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass der Kaufpreis marktgerecht und angemessen sei.

Eine darüber hinausgehende Stellungnahme, auch nicht zur Wertermittlung nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 BewG, erfolgte dazu nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entgegen der Ansicht der Bf. handelt es sich bei der gegenständlichen Kapitalerhöhung der Bf. gegen Sacheinlage nicht um einen Kauf sondern um ein Tauschgeschäft.

Die Gesellschaftsteuer ist hier für den Erwerb der Gesellschaftsrechte (§ 2 Z 1) auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Für die steuerliche Bewertung sind weder die gesellschaftsrechtlichen Bewertungsvorschriften maßgeblich noch die Wertvorstellungen der Bf. oder der Sacheinlegerin. Im Übrigen ist nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften für die Sacheinlage bloß festzustellen, ob der Wert der Sacheinlage den Ausgabewert bzw. den Wert der ausgegebenen Aktien erreicht. Ein höherer Wert der Sacheinlage ist danach nicht auszuschließen.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen über die Bewertung von Leistungen und Lasten enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

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, ua. für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Gegenstand der Sacheinlage sind Aktien welche nach Maßgabe des § 13 BewG 1955 zu bewerten sind.

§ 13 BewG 1955 "Wertpapiere und Anteile" lautet auszugsweise:

"(1) Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, sind mit dem Kurswert, Forderungen, die in das Schuldbuch einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eingetragen sind, mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft anzusetzen.

(2) 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.....

(3) Ist der gemeine Wert einer Anzahl von Anteilen an einer Gesellschaft, die einer Person gehören, infolge besonderer Umstände (zum Beispiel weil die Höhe der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft ermöglicht) höher als der Wert, der sich auf Grund der Kurswerte (Abs. 1) oder der gemeinen Werte (Abs. 2) für die einzelnen Anteile insgesamt ergibt, so ist der gemeine Wert der Beteiligung maßgebend."

Dass die Aktien der D. E. AG im Inland einen Kurswert hätten, wurde nicht behauptet und ist im Übrigen auszuschließen, sodass der gemeine Wert der einbringungsgegenständlichen Aktien vornehmlich aus Verkäufen abzuleiten ist.

Für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen genügt ein einzelner Verkauf nicht. Es kommt dabei nicht auf die Anzahl der bei den einzelnen Verkäufen zum Verkauf gelangenden Anteile an und weder die Frage, ob zivilrechtlich ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen, noch die Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte ist von ausschlaggebender Bedeutung. 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).

Bei den vom Finanzamt ins Kalkül gezogenen Kapitalerhöhungen bei der D. E. AG unter Ausgabe von 2.634 Stückaktien gegen eine Bareinlage von € 6.460,00 je Aktie (eingetragen im Firmenbuch am 20. Dezember 2006) und von 1.287 Stückaktien gegen eine Bareinlage von € 6.800,00 je Aktie (eingetragen im Firmenbuch am 15. Februar 2007) handelt es sich um zwei gesonderte, zur Ableitung des gemeinen Wertes geeignete Veräußerungsvorgänge (vgl. BFH 5.2.1992, II R 185/87), denen eine Preisbildung zu Grunde liegt, die das Ergebnis des Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt, zumal die Aktien jeweils gegen Barzahlung an fremde Dritte (institutionelle Investoren) ausgegeben worden sind, nachdem diese auf dem internationalen Kapitalmarkt angeboten worden sind.

Aus dem von der Bf. vorgelegten Kaufvertrag erschließt sich, dass die Bf. selbst auch noch nach der hier gegenständlichen Kapitalerhöhung von einem dem Ausgabepreis übersteigenden Wert der Aktien ausgegangen ist.

Dass der vom Finanzamt festgestellte Wert der Aktien der D. E. AG nicht dem Wert der Aktien nach Maßgabe der Bestimmungen des § 13 Abs. 2 BewG 1955 entsprechen würde, wurde von der Bf. nicht behauptet.

Zum Paketabschlag ist zum einen darauf hinzuweisen, dass § 13 BewG einen solchen nicht vorsieht (vgl. VwGH 20.11.1985, 84/13/0220 und VwGH 4.3.1987, 86/13/0045) und zum anderen, dass Gegenstand der zum Vergleich herangezogenen Veräußerungsvorgänge selbst, jedenfalls zum Teil, kleinere Aktienpakete waren, ohne dass dort ein Paketabschlag vorgenommen worden wäre.

Der Substanzwert der D. E. AG ist hier für die steuerliche Bewertung ebenso unmaßgeblich wie die Beurteilung aus nachträglicher Sicht.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass kein Grund erkennbar ist, warum die von der D. E. AG neu ausgegebenen Stückaktien einen anderen Wert haben sollten, als die im Rahmen der gegenständlichen Sacheinlage eingebrachten Aktien.

Es ist daher dem Finanzamt hinsichtlich der Bewertung der einbringungsgegenständlichen Aktien grundsätzlich zu folgen, wozu auf die Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen wird.

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die maßgebliche Tatsache, welche die gegenüber der Selbstberechnung erfolgte Festsetzung gemäß § 201 BAO begründet, ist die Ausgabe von 1.287 Stückaktien zu einem Ausgabepreis von € 6.800,-- je Aktie durch die D. E. AG nach Ausgabe von 2.634 Stückaktien der D. E. AG zu einem Ausgabepreis von € 6.460,-- je Aktie.

Ob das Finanzamt von der Ausgabe der 2.634 Stückaktien um einen Ausgabepreis von € 6.460,00 zum Zeitpunkt der Anmeldung über die hier gegenständliche selbst berechnete Kapitalerhöhung bei der Bf. Kenntnis hatte, ist hier ohne Bedeutung, da das Finanzamt alleine damit nicht davon ausgehen konnte, dass die bekanntgegebene Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer nicht richtig war.

Damit alleine waren die Voraussetzungen nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO für eine erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer mit Abgabenbescheid nicht erfüllt.

Erst als das Finanzamt von der Ausgabe von 1.287 Stückaktien zu einem Ausgabepreis von € 6.800,-- je Aktie Kenntnis erlangte, konnte es einen von der Selbstberechnung abweichenden Wert feststellen.

Da es keinen nachvollziehbaren Grund gibt, warum die Bf., der Selbstberechner oder sonstige Person die Zeichnungsscheine bzw. sonstige Urkunden, aus welchen sich der vom Finanzamt herangezogene Wert von € 6.800,00 je Aktie erschließt, dem Finanzamt vor Anmeldung der Selbstberechnung hätte zugänglich machen sollen, ist es, wie der Bf. vorgehalten, auszuschließen, dass das Finanzamt vor der Anmeldung der hier gegenständlichen selbst berechneten Kapitalerhöhung Kenntnis von der

zweiten Kapitalerhöhung der D. E. AG durch Ausgabe von 1.287 Stückaktien zu einem Ausgabepreis von € 6.800,-- je Aktie hatte.

Maßnahmen nach § 299 BAO und nach § 303 BAO liegen im Ermessen. In gleicher Weise sollen Festsetzungen gemäß § 201 BAO im Ermessen liegen. Bei der Ermessensübung werden jene Kriterien heranzuziehen sein, die bei der Ermessensübung für Aufhebungen nach § 299 BAO und für Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevant sind (zB Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Treu und Glauben, Verwaltungsökonomie (vgl. IA 666/A XXI.GP).

Im gegebenen Fall wurde zur Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer der Wert der Gegenleistung für die Kapitalerhöhung mit dem Ausgabepreis von € 6.000.000,00 anstelle mit dem gemeinen Wert der dafür eingebrachten Aktien nach § 13 Abs. 2 BewG in Höhe von € 6.680.000,00 bewertet, sodass nicht bloß eine geringfügige Abweichung vorliegt.

Es war daher der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen.

Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO.

Besondere Billigkeitsgründe, die gegen eine Festsetzung sprächen, liegen nicht vor und wurden auch keine von der Bf. vorgebracht.

Folglich erfolgte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer von Amts gemäß § 201 Abs. 1 BAO iV mit § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO zu Recht.

Da keine Kosten der Kapitalerhöhung geltend gemacht worden sind, war die Gesellschaftsteuer unverändert vom Wert der Gegenleistung zu erheben.

Der angefochtene Bescheid war jedoch abzuändern, da das Finanzamt nicht den lt. Begründung festgestellten gemeinen Wert der eingebrachten Aktien in Höhe von € 6.630.000,00 als Bemessungsgrundlage herangezogen hat, sondern offensichtlich irrtümlich einen Betrag von € 6.680.000,00.

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.

Dass für Aktien, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend ist und dieser vornehmlich aus Verkäufen abzuleiten ist, ergibt sich aus § 13 Abs. 2 BewG, wozu auf VwGH 25.03.2004, 2001/16/0038 verwiesen wird.

Es kommt jedoch der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht geklärten Frage, ob Kapitalerhöhungen gegen Bareinlage als "Verkäufe" iSd. § 13 Abs. 2 BewG angesehen werden können, grundsätzliche Bedeutung zu (vgl. BFH 5.2.1992, II R 185/87).

Wien, am 19. Mai 2016