

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Ohlsdorferstraße 44, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 02.12.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.11.2014, ErfNr 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) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und Parteivorbringen

Mit Gesellschaftsvertrag vom 13.02.2012 wurde die P. C. GmbH gegründet. Gesellschafter waren Frau D. P. und Herr Ing. L. B.. Das Stammkapital der Gesellschaft von € 35.000,00 wurde von D. P. mit einer Stammeinlage von € 24.500,-- (= 70% Nominale) und von Ing. L. B. mit € 10.500,-- (= 30% Nominale) übernommen. Im Punkt 15. des Gesellschaftsvertrages wurde eine alineare Gewinnausschüttung vereinbart und zwar wie folgt:

*"Der Gesellschafter Ingenieur L. B. erhält 70 % (siebzig Prozent) des jährlichen Gewinnes, während die Gesellschafterin D. P. 30 % (dreißig Prozent) erhält. Sollte Herr Ingenieur B. mehr als 70 % am Stammkapital besitzen, erfolgt die Gewinnausschüttung linear entsprechend den jeweiligen Stammeinlagen."*

Im Punkt 16. des Gesellschaftsvertrages wurde festgelegt, dass im Falle der Veräußerung eines Geschäftsanteiles an einen Dritten dieser vorher dem Mitgesellschafter angeboten werden muss (Aufgriffsrecht). In diesem Fall hat nach Punkt 18. die Bewertung nach den Grundsätzen des Finanzamtes für die Feststellung des gemeinen Wertes im Sinne der Bestimmungen des BewG zu erfolgen.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.05.2014 verkaufte D. P. einen Teil ihres Geschäftsanteiles im Umfang der Stammeinlage von € 10.500,-- (=30% am Vermögen

bzw. Nominale) um den Kaufpreis von € 10.500,-- an Ing. B.. Hinsichtlich der noch nicht ausgeschütteten Gewinne wurde in Punkt 3 des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 23.05.2014 vereinbart, dass unabhängig von der gesellschaftlichen Beteiligung die am gleichen Tag beschlossene Änderung des Gesellschaftsvertrages (70 % Ing. B., 30 % Frau P.) gelte.

Aus dem Protokoll der am 23.5.2014 abgehaltenen außerordentlichen Generalversammlung der P. C. GmbH geht folgende Änderung des Gesellschaftsvertrages in seinem Punkt Fünfzehntens hervor:

*"Die Generalversammlung beschließt innerhalb der ersten acht Monate eines jeden Geschäftsjahres über den Jahresabschluss, die Gewinnverteilung und die Entlastung der Geschäftsführer.*

*Es erfolgt eine alineare Gewinnausschüttung und zwar wie folgt: Der Gesellschafter Ing. L. B. erhält 70 % des jährlichen Gewinnes, während die Gesellschafterin D. P. 30 % erhält. Sollte Herr Ing. B. mehr als 70 % am Stammkapital besitzen, bleibt diese Verteilung dennoch anwendbar, allerdings bis längstens 31.03.2017. Sollte D. P. nach dem 31.03.2017 noch Gesellschafterin sein, erfolgt die Gewinnausschüttung linear entsprechend den jeweiligen Stammeinlagen."*

Mit Einbringungsvertrag vom 04.07.2014 brachte Herr Ing. L. B. seine Stammeinlage in Höhe von 21.000,00 Euro an der P. C. GmbH in die A. B. Beteiligung GmbH als Sacheinlage ein.

Am 29.8.2008 wurde der belangten Behörde mittels elektronischer Abgabenerklärung der Einbringungsvertrag vom 04.07.2014 zur Kenntnis gebracht und der Wert der Leistung (§ 2 Z. 2 bis 4 KVG) mit 10.500 Euro angegeben.

Mit e-mail vom 3. September 2014 legte der steuerliche Vertreter der belangten Behörde diverse Urkunden vor. Es wurde darauf hingewiesen, dass Herr Ing. B. einen weiteren einer Stammeinlage im Nennbetrag von 10.500 Euro entsprechenden Anteil erst mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.5.2014 erworben hätte und diesbezüglich die umgründungssteuerrechtliche Befreiungsbestimmung nicht in Anspruch genommen werden könne. Hinsichtlich der Gesellschaftssteuerbemessungsgrundlage sei allerdings darauf Bedacht zu nehmen, dass der innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG angeschaffte Anteil aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen mit keinem Gewinnbezugsrecht verbunden gewesen wäre (Pkt. Fünfzehntens des ebenfalls beiliegenden Gesellschaftsvertrages der P. C. GmbH sowie Pkt. V4 des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 23.5.2014). Der Beschwerdeführer sei daher der Auffassung, dass als Bemessungsgrundlage (mangels Gewinnbezugsrechts) lediglich das anteilige Stammkapital des am 23.5.2014 erworbenen Anteils (€ 10.500,00) heranzuziehen ist.

Mit e-mail vom 28.10.2014 übermittelte der steuerliche Vertreter die Herleitung des gemeinen Wertes der P. C. GmbH zum 31.12.2013 wie folgt:

[...Herleitung des gemeinen Wertes der P. C. GmbH zum 31.12.2013...]

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von 746.587,08 € (gerundet gemäß § 204 BAO) mit 7.465,87 € festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, für 30 % der eingebrachten Anteile hätte die Befreiung gem. § 22 (4) UmgrStG nicht zuerkannt werden können. Bemessungsgrundlage sei der bekanntgegebene gemeine Wert dieser Anteile.

Die von Frau P. D. erworbenen GmbH-Anteile seien mit einer Gewinnbeschränkung zugunsten des Käufers belastet gewesen. Durch Vereinigung von Recht und Verpflichtung liege keine Beschränkung mehr vor und hätte daher bei der Bewertung für die Zukunft keine wertrelevante Auswirkung.

Die rechtzeitige Bescheidbeschwerde vom 1.12.2014 richtet sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer, welche im Rahmen der Einbringung eines Teiles des Gesellschaftsanteiles an der P. C. GmbH, für den die Befreiungsvoraussetzungen gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht vorlagen, in die A. B. Beteiligung GmbH zum Ansatz gebracht wurde. Die Gesellschaftsteuer sei auf Basis des ungeschmälernten (anteiligen) gemeinen Wertes vorgeschrieben worden, obwohl der innerhalb der befreiungsschädlichen Frist erworbene Anteilsteil (im Zeitpunkt der Anschaffung) mit einem alinearen Gewinnbezugsrecht zugunsten eines dem Einbringenden vorher bereits gehörigen Anteils belastet war.

Es wurde beantragt, die Gesellschaftsteuer auf der Grundlage des auf den gegenständlichen Teilanteil entfallenden anteiligen Stammkapitals (€ 10.500,00), welches auch dem hierfür geleisteten Kaufpreis entspricht, zu bemessen.

Zur Begründung schilderte die Bf. die Vertragslage und führte aus, gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG seien Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 (u.a.) von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Bei der Einbringung von Kapitalanteilen sei nach der Verwaltungspraxis sowie der Literatur die Befreiung (nur) für quotenmäßige Zuerwerbe innerhalb der zweijährigen Frist („Besitzfrist“) nicht anwendbar, während sie für jene Kapitalanteile, die die Frist erfüllen, zur Anwendung gelangt (vgl. RZ 1234 UmgrStR sowie Kofler (Hrsg.), UmgrStG Jahreskommentar, 2. Auflage, Linde Wien 2013, RZ 54 zu § 22).

Im konkreten Fall hätte sich die Besitzfrist für den anlässlich der Gründung der P. C. GmbH erworbenen Geschäftsanteil auf mehr als zwei Jahre belaufen, sodass die Gesellschaftsteuerbefreiung hierfür dem Grunde nach jedenfalls zum Tragen kommt und von der Behörde auch berücksichtigt wurde. Dieser außerhalb der Besitzfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG angeschaffte (Gründungs-)Anteil, welcher einer Beteiligung von 30 % entspricht, sei aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen mit einem alinearen Gewinnbezugsrecht i.H.v. 70 % (Pkt. Fünfzehntens des Gesellschaftsvertrages) zugunsten des Anteilsinhabers verbunden gewesen. Die alineare Gewinnverteilungsabrede bewirkt wirtschaftlich einerseits eine Werterhöhung des „Grün-

dungsanteiles“ sowie andererseits eine (korrespondierende) Wertminderung der restlichen Anteile an der P. C. GmbH bis zu einer Beteiligung von 40 Prozentpunkten.

Der mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.5.2014 (innerhalb der befreiungsschädlichen Besitzfrist) erworbenen Geschäftsanteil sei somit gänzlich von einem Gewinnbezugsrecht ausgeschlossen gewesen, weshalb der hierfür geleistete Kaufpreis, wie bereits ausgeführt, auch lediglich dem (anteilig) einbezahlten Stammkapital entsprochen hätte. Die Transaktion hätte sich im Verhältnis zwischen einander nicht nahestehenden Personen und somit fremdverhaltenskonform vollzogen.

Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer für den innerhalb der zweijährigen Besitzfrist gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG angeschafften Anteil sei dessen gemeiner Wert i.S.d. § 10 BewG. Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Gemäß Pkt. II. der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen (Wiener Verfahren 1996), BMF vom 13.11.1996, GZ 08 1037/1—IV/8/96, sei der gemeine Wert primär aus (dem Ermittlungszeitpunkt nahe liegenden) Verkäufen abzuleiten. Unter Umständen könne danach auch ein nicht unwesentlicher einzelner Anteilsverkauf für die Beurteilung des gemeinen Wertes von Bedeutung sein. Die Verkäufe seien dahingehend zu untersuchen, ob sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt und gemäß § 10 BewG zur Ableitung des gemeinen Wertes geeignet sind.

Die Anschaffung der 30 %igen Beteiligung an der P. C. GmbH innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG sei im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (zwischen nicht nahestehenden Personen) zustande gekommen. Der Kaufpreis hierfür hätte dem für diese Anteile ausgeschlossenen Gewinnbezugsrecht („preisbeeinflussender Umstand“) Rechnung getragen. Er sei daher der Ableitung des gemeinen Wertes dieses quotenmäßigen (der Kapitalverkehrsteuerbefreiung nicht zugänglichen) Zuerwerbs und somit der Bemessung der Gesellschaftsteuer zugrunde zu legen. Jedenfalls indiziere der Gewinnbezugsrechtsausschluss einen wesentlichen Abschlag von dem gemäß Pkt. III. der Richtlinien nach dem Wiener Verfahren 1996 geschätzten gemeinen Wert.

Die belangte Behörde hätte der Bemessung der Gesellschaftsteuer den ungeschmälernten (anteiligen) nach dem Wiener Verfahren 1996 hergeleiteten gemeinen Wert zugrunde gelegt. Sie begründete dies damit, dass sich die „Gewinnbeschränkung zugunsten des Käufers“ durch „Vereinigung von Recht und Verpflichtung“ aufgehoben und daher „bei der Bewertung für die Zukunft keine wertrelevante“ Auswirkung habe. Dabei bleibe allerdings außer Betracht, dass das „konfundierende“ Gewinnbezugsrecht als maßgeblicher Wertfaktor i.S.d. § 10 BewG den Wert des außerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG angeschafften Gründungsanteiles erhöht hat, für welchen im Zuge der Einbringung die Gesellschaftsteuerbefreiung zum Tragen komme. Der gemeine Wert des innerhalb der befreiungsschädlichen Frist erworbenen Anteils wäre korrespondierend im Wert herabgemindert, weshalb auch der Kaufpreis hierfür entsprechend niedrig

vereinbart worden wäre. Wäre der gegenständliche Anteil an eine dritte Person (zu denselben Bedingungen) veräußert und von dieser in die übernehmende Gesellschaft (z.B. gegen Abtretung bestehender Anteile i.S.d. § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) eingebracht worden, wäre der Gesellschaftssteuerbemessung wohl unzweifelhaft der hierfür geleistete Kaufpreis zugrunde zu legen. Die stattgefundene Vereinigung von gesellschaftlichen Mitgliedschaftsrechten und Pflichten in der Person des Erwerbers bzw. Einbringenden hätte bei der für Bemessungszwecke (aufgrund unterschiedlicher Erwerbszeitpunkte) gebotenen isolierten/fraktionierten Betrachtung keinerlei Auswirkung auf den gemeinen Wert der innerhalb der Zweijahresfrist zuerworbenen Anteile, welcher der Festsetzung der Gesellschaftsteuer zugrunde zu legen sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30.1.2015 wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, gemäß § 13 Abs. 2 BewG sei für Anteile an einer GmbH der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen.

Lasse sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so sei er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (Wiener Verfahren).

Der gemeine Wert der Anteile könne aus folgenden Gründen nicht aus dem einen Veräußerungsgeschäft abgeleitet werden.

- es liege nur ein einziger Verkauf vor
- die Veräußerung sei an den Mitgesellschafter erfolgt
- mit den veräußerten Anteilen sei kein Gewinnrecht verbunden gewesen, die Kaufpreisbildung sei naturgemäß unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen über die alineare Gewinnaufteilung erfolgt
- die Veräußerung von Anteilen durch D.P. an den Mitgesellschafter sei von vorneherein vorgesehen gewesen
- bei beabsichtigter Veräußerung an einen Nichtgesellschafter sei ein Aufgriffsrecht der Mitgesellschafter zu einem Preis, der dem gemeinen Wert nach BewG entspricht, vorgesehen gewesen.

Dieser Sachverhalt stelle klar, dass der vorliegende Verkauf nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist. Unter "gewöhnlicher Geschäftsverkehr" sei der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Beschränkungen im eigenen Interesse zu handeln in der Lage ist.

Ein erzielter Preis sei nur dann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen, wenn er sich durch den Ausgleich widerstreitender Interessen von Verkäufer und Käufer gebildet hat und alle den Preis bestimmenden objektiven Wertmaßstäbe berücksichtigt. Das seien vor allem das Vermögen und die Ertragsaussichten.

Da der vereinbarte Kaufpreis alle diese Gesichtspunkte nicht berücksichtige, könne er nicht als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustandegekommen angesehen werden. Der Einwand in der Beschwerde, dass der Gewinnbezugsrechtsausschluss einen wesentlichen Abschlag von dem gem. Punkt III der Richtlinien nach dem Wiener Verfahren 1996 geschätzten gemeinen Wert indiziert, gehe ins Leere.

Bei der Schätzung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren 1996 seien in der Regel die letzten drei vor dem Feststellungszeitpunkt gelegenen Wirtschaftsjahre heranzuziehen. Dabei sei eine Prognose in die Zukunft vorzunehmen. Unstrittig sei, dass die erworbenen Gesellschaftsanteile der Frau D. P. mit einem Gewinnbezugsrecht zugunsten des Erwerbers Ing. L. B. im Zeitpunkt der Abtretung belastet waren. Diese Belastung sei aber mit dem Erwerb der Anteile durch den Berechtigten am 23.05.2014 wieder erloschen. Zum Zeitpunkt der Einbringung am 04.07.2014 seien daher unbelastete Anteile Gegenstand der Einbringung und auch dementsprechend zu bewerten.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 16.2.2015 wurde dazu ausgeführt, gemäß § 10 Abs. 2 BewG werde der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unter der „Beschaffenheit“ des Wirtschaftsgutes seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut eigen sind (vgl. Fellner K..W., Erbschafts— und Schenkungssteuer, Fellner Fachverlag, RZ 20ff zu § 19). Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Lediglich ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Marktverhältnissen zu beeinflussen, wie z.B. persönliche Notlage oder persönliche Vorlieben, hätten außer Betracht zu bleiben.

Der Ausschluss des Gewinnbezugsrechts für den innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG zuerworbenen Geschäftsanteil sei ein wertbestimmender Faktor, der den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der (konkreten) Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielbaren Preis jedenfalls präge. Der Anteil sei von der nicht familienhaft verbundenen Mitgesellschafterin um den Betrag des anteiligen einbezahlten Stammkapitals erworben. Auch ein fremder Dritter hätte infolge des fehlenden Gewinnbezugsrechts keinen höheren Betrag geleistet.

Der gemeine Wert hätte im Zeitpunkt des Zuerwerbs somit dem vereinbarten Kaufpreis entsprochen. Findet innerhalb der zweijährigen Frist des § 22 Abs. 4 UmgrStG ein Zuerwerb von Kapitalanteilen mit Quotenerhöhung statt, bestehe (lediglich) für die innerhalb dieser Frist zuerworbenen Anteile keine Befreiung. Für jene Kapitalanteile, für welche die Frist erfüllt ist, bleibe die Befreiungsbestimmung hingegen anwendbar (vgl. RZ 1234 UmgrStR).

Im Rahmen dieser fraktionierten Betrachtung sei wohl auch auf die zu den jeweiligen Erwerbszeitpunkten herrschenden Wertverhältnisse Bedacht zu nehmen. Den der Befreiung zugänglichen (Gründungs-)Anteilen sei ein durch das gesellschaftsvertraglich vereinbarte alineare Gewinnbezugsrecht erhöhter Wert beizumessen gewesen, während die zuerworbenen Anteile korrespondierend im Wert gemindert gewesen wären und

hierfür demnach auch ein entsprechend geringer Kaufpreis geleistet worden wäre. Wie die Behörde zu Recht feststelle, sei die Belastung der innerhalb der Zweijahresfrist angeschafften Anteile durch die Vereinigung von Nutzung und Last zwar grundsätzlich erloschen. Der Wert des Rechts auf Gewinnbezug sei im Sinne der vorzunehmenden Separierung dennoch ursächlich und originär den von der Gesellschaftsteuer befreiten (zumal diese außerhalb der Zweijahresfrist erworben wurden) „Altanteilen“ zuzurechnen.

In der Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht vom 10.7.2015 wurde von der belangten Behörde ergänzend vorgebracht, der hinzuerworbene Anteil sei mit dem bestehenden Anteil des Ing. B. gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG vereinigt. Es sei für den vereinigten Anteil von nunmehr 60 % des Nominales mit € 21.000 und den verbleibenden Anteil von P. von 40 % des Nominales mit € 14.000 eine Gewinnausschüttung von 70% für den Gesellschafter Ing. B. und 30 % für P. neu festgelegt worden. Diese Neufestlegung betreffe den Anteil des Ing. B. insgesamt, sodass dem Anteil insgesamt ein Gewinnbezugsrecht von +10% über der nominellen Beteiligung zukommt, was eigentlich zu einer erhöhten Bewertung führen müsste, wenn man diese Berechtigung nicht den persönlichen Umständen zurechnet. Auch bei der geforderten und vorgenommenen fraktalen Betrachtung, als nur der Anteil am Nominale, der innerhalb der 2-Jahresfrist hinzuerworben wurde, steuerpflichtig behandelt wird, könne eine unterschiedliche Bewertung des einheitlichen Anteils aber nicht erfolgen, zumal was die Bewertung betrifft einheitlich dieselben Verhältnisse für den ganzen Gesellschaftsanteil vorlägen.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung xxx des Bundesfinanzgerichtes am 10.7.2015 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung xxx gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung xxxx neu zugeteilt.

## **Rechtslage**

Der Gesellschaftsteuer unterlagen gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) idF. vor dem BGBl. I Nr. 13/2014 bis zum 31.12.2015

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;

5. die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland, wenn die Kapitalgesellschaft durch diese Verlegung zu einer inländischen wird. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz vor der Verlegung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union hatte;

6. die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung. Dies gilt nicht, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union hat.

Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind gemäß § 4 Abs 1 Z 2 KVG Kapitalgesellschaften iSd. KVG.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 KVG Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft. Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im § 5 Abs. 1 KVG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Nach § 3 KVG wurde die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2 KVG) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

§ 7 KVG lautete:

*"(1) Die Steuer wird 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;
3. bei der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 2 Z 5): vom Wert der Gesellschaftsrechte;
4. bei der Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 2 Z 6): vom Wert des Anlage- oder Betriebskapitals.

*(2) Als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z 1 lit. b und Abs. 1 Z 3) ist mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen."*

Nach § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014 trat mit Ablauf des 31. Dezember 2015 Teil I (Gesellschaftsteuer) außer Kraft. Diese Vorschriften sind letztmalig auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2016 entsteht. § 38 Abs. 3e KVG wurde durch das Zweite Bundesrechtsbereinigungsgesetz (2. BRBG) BGBl. I Nr. 61/2018 mit Wirksamkeit 31.12.2018 aufgehoben. Nach § 5 Abs. 1 2. BRBG bewirkt das Außerkrafttreten einer Rechtsvorschrift gemäß § 2 Abs. 1 2. BRBG, dass sie nur noch auf Sachverhalte anwendbar ist, die sich vor dem 1. Jänner 2019 ereignet haben.

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.

§ 10 Bewertungsgesetz 1955 (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 Bewertungsgesetz 1955 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.

## Erwägungen

Gegenstand der Besteuerung durch den angefochtenen Bescheid ist die mit Einbringungsvertrag vom 4. Juli 2014 erfolgte Einbringung des Geschäftsanteiles des Ingenieur L. B. an der P. C. GmbH, der einer übernommenen und vollständig geleisteten Stammeinlage im Nennbetrag von Euro 21.000 entspricht.

Unstrittig ist, dass die Einbringung des Geschäftsanteiles des Ingenieur L. B. an der P. C. GmbH, soweit dieser einer Stammeinlage im Nennbetrag von Euro 10.500 entspricht, unter die Steuerbefreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG fällt. Was den mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.05.2014 zuerworbenen Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage im Nennbetrag von Euro 10.500 entspricht, anbelangt, gehen die Parteien übereinstimmend davon aus, dass dessen Einbringung mit 4. Juli 2014 der Steuerpflicht des § 2 KVG unterliegt.

Nach *Furherr* (in UmgrStG, 7. Aufl. 2018, § 22 Tz 48) knüpft das Erfordernis der zweijährigen Besitzzeit in § 22 Abs. 4 UmgrStG an „das zu übertragende Vermögen“ an. Der Begriff des zu übertragenden Vermögens ist in § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht näher definiert. Laut Gesetzesmaterialien sind „Erweiterungen des Vermögens innerhalb der Zweijahresfrist unbeachtlich, wenn die Zuerwerbe nicht die Eigenschaft von Teilbetrieben, Betrieben, Mitunternehmeranteilen jeglicher Art oder **Kapitalanteilen von mehr als 25 % erreichen**“ (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, zu § 22). Im gegenständlichen Fall wurde ein Kapitalanteil von mehr als 25 % innerhalb der Zweijahresfrist zuerworben, sodass dieser nicht von der Befreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG umfasst ist. Diesbezüglich besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, jedoch entspricht die Besteuerung der Verwaltungspraxis.

Was die Bewertung dieses Kapitalanteiles anbelangt, besteht zwischen den Parteien Uneinigkeit. Während die beschwerdeführende Partei davon ausgeht, dass abgeleitet vom Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.5.2014 der Kaufpreis von 10.500 Euro maßgeblich ist, geht die belangte Behörde davon aus, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einbringung maßgeblich ist. Der gemeine Wert dieses Kapitalanteiles im Zeitpunkt der Einbringung wurde mit 746.587,08 Euro nach dem Wiener Verfahren ermittelt.

Bemessungsgrundlage im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG ist der Wert der Leistung **im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld**. Dies war der 4. Juli 2014. Es ist daher entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei unmaßgeblich, welchen Wert der Kapitalanteil im Zeitpunkt des Erwerbes (23.05.2014) hatte. Insbesondere die besonderen Umstände, wie die Belastung mit einer alineaen Gewinnausschüttung im Zeitpunkt des Erwerbes, sind für die Ermittlung des gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Einbringung nicht mehr maßgeblich, zumal zu diesem Zeitpunkt diese Belastung - wie die belangte Behörde

zutreffend dargelegt hat - nicht mehr bestanden hat. Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 30. Jänner 2015 und in der Beschwerdevorlage vom 10. Juli 2015 verwiesen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich damit nicht als rechtswidrig und die gegenständliche Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Im gegenständlichen Fall besteht insbesondere zum Begriff des zu übertragenden Vermögens iSd § 22 Abs. 4 UmgrStG keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass die Revision zuzulassen ist.

Linz, am 23. Jänner 2019