

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A.GmbH, über die Beschwerde vom 28. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 28. Juni 2010, ErfNr. 1/2006, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 718,48
(gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 KVG in Höhe von € 71.848,16).

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Festsetzung bleibt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 6. Dezember 2006 bzw. mit Begleitschreiben vom selben Tag meldete die Beschwerdeführerin (Bf.), eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien, gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine freiwillige Leistung des Gesellschafters Dr. B. C. an die Bf. gemäß § 2 Z 4 KVG im Wert von € 17.000,00 durch Einbringung von Geschäftsanteilen an der D.GmbH mit dem Sitz in Wien in die Bf. Dazu erklärte die Bf. dass hinsichtlich der Einbringung dieser Anteile keine Befreiung nach § 22 UmgrStG bestehe. Der Wert der Gesellschaftsanteile betrage € 17.000,00, da die Gesellschaft erst 2005 gegründet worden sei.

Lt. beiliegender Urkunde über den Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2006 brachte Dr. B. C. einen einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 17.000,00 entsprechenden Gesellschaftsanteilan der D., somit 48,57%, in die Bf. ein. Die Einbringung erfolgte ohne Vornahme einer Kapitalerhöhung, da Dr. B. C. 100%

Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft war. Weiters ist im Einbringungsvertrag festgehalten, dass der Verkehrswert des einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteiles an der D. angesichts des kurzen Bestandes dieser Gesellschaft dem Nominalen entspreche.

Lt. aktenkundiger Firmenbuchauszüge wurde die D. am 15. März 2005 von der E.GmbH (Gründungsgesellschafterin) mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet. Auf Grund eines am 15. Juni 2005 abgeschlossenen Abtretungsvertrages waren in der Folge Herr Dr. B. C. mit einer Stammeinlage von € 17.430,00 und die Gründungsgesellschafterin mit einer Stammeinlage von € 17.570,00 beteiligt.

Nach der oa. Einbringung verblieb Herr Dr. B. C. ein Geschäftsanteil an der D. mit einer Stammeinlage von € 430,00.

Die Bf. wurde von Herr Dr. B. C. mit Errichtungserklärung vom 8. August 2006 unter der Firma A.GmbH gegen Übernahme des gesamten Stammkapitals von € 35.000,00 errichtet.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 26. April 2007 für diese Einbringung Gesellschaftsteuer in Höhe von € 170,00 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest.

In Folge eines Ersuchens übermittelte die Bf. dem Finanzamt die Jahresabschlüsse der D. für die Jahre 2005 und 2006 und erklärte den gemeinen Wert der einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteile nach dem Wiener Verfahren unter Berücksichtigung der Durchschnittswerte der Jahre 2005 und 2006 mit € 37.359,75.

Anlässlich einer Prüfung der Aufzeichnungen der Bf. gemäß § 147 Abs. 1 BAO stellte das Finanzamt fest, dass hinsichtlich der Kapitalanteile an der D. keine Abtretungsverträge existieren, aus denen der gemeine Wert abgeleitet werden könnte und ermittelte den gemeinen Wert der einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteile ausgehend von den Jahresabschlüsse der D. für die Jahre 2005 und 2006 im Wege der Schätzung mit € 187.351,82.

Dem entsprechend setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. mit dem nunmehr angefochtenen endgültigen Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. Juni 2010 Gesellschaftsteuer ausgehend von einem Wert der Leistung von € 187.351,82 mit € 1.873,52 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Bf. im Wesentlichen ein, dass die D. gerade eineinhalb Jahre vor der Einbringung gegründet worden sei, der Schwerpunkt der Tätigkeit die Steuerberatung bei Sonderprojekten gewesen sei und von einem gesicherten Umsatz der nächsten Jahre daher nicht gesprochen werden könne. Umso weniger sei ein gesicherter Kundenstock, der preisentscheidend wäre, vorhanden. Dazu beantragte die Bf. die Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein, infolge dessen die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden ist.

Da diese 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.

Nach diversen Recherchen erging im Wesentlichen folgender Vorhalt an die Bf. wie ans Finanzamt:

".....

Seitens des Berichterstatters wurde in die Urkundensammlung des Firmenbuches, im Besonderen in die Errichtungserklärung (Gesellschaftsvertrag) der D. idF 15. Juni 2005 und idF 6. März 2008 Einsicht genommen.

Demnach sind Gegenstand des Unternehmens ua. alle Tätigkeiten, zu welchen Steuerberatungs- und Buchhaltungsgesellschaften gemäß den Bestimmungen des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes in der jeweils gültigen Fassung befugt und berechtigt sind.

Die Gründungsgesellschafterin ist eine Gesellschaft, die den Wirtschaftstreuhandberuf "Steuerberater" im Sinn des WTBG ausüben darf, Dr. B. C. sowie die Bf. waren jedenfalls seinerzeit Berufsberechtigte mit der Berufsbezeichnung "selbständiger Buchhalter" im Sinn des WTBG. Zum Geschäftsführer wurde neben Herrn Dr. B. C., Herr Mag. F., Berufsberechtigter mit der Berufsbezeichnung "Steuerberater" im Sinn des WTBG, Gesellschafter und Gesellschafter der Gründungsgesellschafterin, bestellt.

Unter § 14 Abs. 6 und 7 des Gesellschaftsvertrages idF 15. Juni 2005 ist Folgendes ausgeführt:

"(6) Hinsichtlich der Gewinnverwendung gilt folgendes: Dr. B. C. erhält einen Vorabgewinn von EUR 150.000- (). Ein darüber hinausgehender Bilanzgewinn einschließlich Aufdeckung stiller Reserven wird im Verhältnis 25 % für E.GmbH zu 75 % für Dr. B. C. aufgeteilt. Allfällige Gehaltszahlungen an Mag. F. und/oder Dr. B. C. (inklusive Lohnnebenkosten) sowie Verrechnungen von Gesellschaften, an denen Mag. F. oder Dr. B. C. mehrheitlich beteiligt sind oder bei denen sie maßgeblichen Einfluss haben, an die Gesellschaft werden auf den Gewinnanteil des jeweiligen Gesellschafters angerechnet. Dies gilt nicht, sofern der jeweils andere Gesellschafter schriftlich bestätigt, dass eine bestimmte Zahlung ausnahmsweise nicht auf den Gewinnanteil des jeweiligen Gesellschafters anzurechnen ist.

(7) Grundsätzlich soll jeweils der gesamte Bilanzgewinn abzüglich eines Gewinnvortrags in Höhe eines Viertels des Umsatzes des letzten Geschäftsjahres ausgeschüttet werden. Beträge, die nicht ausgeschüttet werden, stehen den Gesellschaftern gemäß Abs. 6) zu. Dies gilt auch bei Ermittlung des Abtretungs-Verkaufspreises gemäß §§ 15 und 16."

Die Zustimmung zu Umgründungen oder Umwandlungen, die die wirtschaftliche Beeinflussung nicht ändern, darf von den Gesellschaftern nicht verweigert werden.

Lt. Gesellschaftsvertrag in der Fassung 6. März 2008 steht der vor Einbringung Dr. C. zustehende Vorabgewinn von € 150.000,00 der Bf. zu.

Auf Grund der Vorschrift des § 13 Abs. 2 BewG sind Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Nach ständiger Rechtsprechung stellt das Wiener Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar.

Maßgeblich ist hier nicht, was ein fremder Dritter für den Geschäftsanteil oder den Klientenstock bezahlt würde, sondern es ist der Wert des Geschäftsanteiles mangels Ableitbarkeit des Wertes aus Verkäufen, zwingend nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Bei der Schätzung der Ertragsaussichten ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Unternehmen in der bisherigen Art und Weise – auch unter Mitwirkung der Gesellschafter – fortgeführt wird (vgl. VwGH 14.1.1991, 89/15/0003), wobei zu sagen ist, dass es nicht zu einem Wechsel der das Unternehmen der Gesellschaft maßgeblich tragenden Personen gekommen ist, womit umso weniger der Preis für den Verkauf des Klientenstocks an einen fremden Dritten ins Kalkül zu ziehen wäre.

Bei neu gegründeten Gesellschaften kann nach Pkt. 4.7 der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen der gemeine Wert der Anteile in der Regel mit 85 % des Vermögenswertes angenommen werden.

Als Anlaufzeit kann im Allgemeinen ein Zeitraum von drei Jahren angenommen werden (vgl. Gürsing/Stenger, dt. Bewertungsrecht Rz 339 zu § 11 dt. BewG).

Die Einbringung einer Steuerberater-Einzelpraxis in eine GmbH ist keine Neugründung (vgl. Gürsing/Stenger, aaO Rz 343 zu § 11 dt. BewG).

Lt. Internetrecherche (site: <http://www.xxx.at/ueber-uns/partner>) arbeitete Herr Dr. C. von 1984 – 2005 als Syndikus der Abteilung Steuern und Recht bei der „G.“ und gründete 2005 die D.GmbH in Wien und ist seither deren Geschäftsführer.

Die D. diente, wie auf Grund der Tatsache, dass Herrn Dr. B. C. ein beachtlicher Vorabgewinn zusteht, wohl zu vermuten ist, in erster Linie als Rechtsträger für die Unternehmensaktivitäten des Herrn Dr. B. C..

Dass diese Gesellschaft der Fortführung eines bestehenden Unternehmens diente, wurde vom Finanzamt nicht festgestellt und ist auf Grund der vorliegenden Aktenlage

nicht zu vermuten, sodass die Behauptung in der Berufung, dass es sich um eine neu gegründete Kanzlei ohne fixen Kundenstock handle, durchaus glaubhaft erscheint.

Betrachtet man die einzelnen Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, so beträgt das EGT für 2005 € 104.865,00 für das Rumpfwirtschaftsjahr. Hochgerechnet auf ein ganzes Kalenderjahr beträgt das EGT 2005 € 139.819,99. Das EGT 2006 beträgt € 78.313,43.

Bewertungsstichtag ist der 20. Oktober 2006, zu dem lediglich ein Vergangenheitswert, nämlich der des Rumpfwirtschaftsjahrs 2005 vorliegt.

Es ist daher einzuräumen, dass es auf Grund der besonderen, von der Bf. dargestellten Umstände, welchen das Finanzamt nicht entgegengetreten ist, fraglich ist, ob die hier vorliegenden, weit voneinander abweichenden Werte des ersten Wirtschaftsjahres und des nachfolgenden Wirtschaftsjahres, welches erst nach dem hier zu besteuernden Vorgang endete, tatsächlich eine zuverlässige Schätzung der Ertragsaussichten gewährleisten.

Im Übrigen wäre zur Schätzung der Ertragsaussichten nach dem Wiener Verfahren die Ableitung aus den Vergangenheitswerten **dreier** bzw. zweier Wirtschaftsjahre zuzüglich der Ertragswerte des laufenden Jahres erforderlich.

Nach Ansicht des Berichterstatters wäre der gemeine Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles daher unter dem Gesichtspunkt einer Neugründung festzustellen.

Der unbestrittene Vermögenswert der gesamten Gesellschaft beträgt € 84.527,25, woraus sich der gemeine Wert der gesamten Gesellschaft mit 85% des Vermögenswertes, somit in Höhe von € 71.848,16 ergibt.

Der gemeine Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles beträgt somit € 34.897,67.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass mit dem eingebrachten Geschäftsanteil Sonderrechte verbunden sind, nämlich ein Vorabgewinn von € 150.000,00.

Im Regelfall ist wegen der Verknüpfung von Mitgliedschaftsrecht und Geschäftsanteil anzunehmen, dass mit der Übertragung eines Geschäftsanteiles auch die Sonderrechte übergehen (vgl. Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbHG, Rz 11 zu § 75 GmbHG).

Dass im gegebenen Fall das Recht auf Vorabgewinn von € 150.000,00 auf Grund der Einbringung zur Gänze auf die Bf. übergegangen ist, bestätigt § 14 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrages der D. in der Fassung vom 6. März 2008, wonach der Vorabgewinn von € 150.000,00 der Bf. mit einem Geschäftsanteil von € 17.000,00 und nicht mehr Dr. C. zusteht.

Nach Ansicht des Berichterstatters handelt es sich dabei um einen über das gesetzliche Mitgliedschaftsrecht hinausgehenden, die übrigen Geschäftsanteile belastenden, gesondert bewertbaren vermögensrechtlichen Anspruch (Hinweis Gürsching/Stenger (Kommentar zum dt. Bewertungsgesetz, Rz 99 zu § 11 dt. BewG), wobei der Wert dieses Sonderrechts den Wert der belasteten Geschäftsanteile wohl nicht übersteigen kann (vgl. VwGH 2.6.1976, 956/74).

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zulegen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Durch diese Bewertung, die ja jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld erfolgen kann, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfaßt werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Abgabenpflichtigen nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 26.06.1997, 96/16/0239).

Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen 2005 bis 2007 erschließt sich eine Gewinnausschüttung im Rumpfwirtschaftsjahr 2005 in Höhe von € 78.000,00 (das sind € 103.999,00 hochgerechnet auf das volle Kalenderjahr) und eine Gewinnausschüttung 2007 in Höhe von € 57.641,87.

Die durchschnittliche jährliche Gewinnausschüttung der Jahre 2005 bis 2007 beträgt somit € 53.880,29.

Da keine der Gewinnausschüttungen die Höhe des mit dem eingebrachten Geschäftsanteil verbundenen Vorabgewinnes übersteigt, standen diese Gewinne zur Gänze vor Einbringung Dr. B. C. und nach Einbringung der Bf. zu.

Der Jahreswert des mit dem eingebrachten Geschäftsanteil mitübertragenen, auf unbestimmte Dauer bestehenden Sonderrechtes beträgt somit € 27.709,86 (€ 53.880,29 - € 53.880,29 x 17.000/35.000) und der Gesamtwert auf Grund des § 15 Abs. 2 BewG € 27.709,86 x 9 = € 249.388,74.

Da der Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles und des die übrigen Geschäftsanteile belastenden Sonderrechtes nicht höher sein kann als die Summe der Werte dieser Geschäftsanteile, ist die gesamte gesellschaftsteuerpflichtige Leistung nach unpräjudizieller Ansicht des Berichterstatters auf Grund der bestehenden Aktenlage mit € 71.848,16 zu bewerten".

Mit E-Mail vom 11. März 2015 stimmte die Bf. und mit Schreiben vom 20. März 2015 das Finanzamt der Bewertung lt. oa. Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes zu.

Mit Eingabe vom 30. August 2016 zog die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft die von Dr. B. C. mit Errichtungserklärung vom 8. August 2006 unter der Firma A.GmbH gegen Übernahme des gesamten Stammkapitals von € 35.000,00 errichtet worden ist.

Die D. ist am 15. März 2005 von der E.GmbH (Gründungsgesellschafterin) mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet worden. Auf Grund eines am 15. Juni 2005 abgeschlossenen Abtretungsvertrages waren in der Folge Herr Dr. B. C. mit

einer Stammeinlage von € 17.430,00 und die Gründungsgesellschafterin mit einer Stammeinlage von € 17.570,00 beteiligt.

Mit Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2006 brachte Herr Dr. B. C. einen einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 17.000,00 entsprechenden Gesellschaftsanteil an der D., somit 48,57%, in die Bf. ein. Die Einbringung erfolgte ohne Vornahme einer Kapitalerhöhung, da Dr. B. C. 100% Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft war.

Nach der oa. Einbringung verblieb Herr Dr. B. C. ein Geschäftsanteil an der D. mit einer Stammeinlage von € 430,00.

Abtretungsverträge, aus denen der gemeine Wert abgeleitet werden könnte, existieren nicht.

Die Gründungsgesellschafterin der D. durfte den Wirtschaftstreuhandberuf "Steuerberater" im Sinn des WTBG ausüben. Dr. B. C. sowie die Bf. waren jedenfalls seinerzeit Berufsberechtigte mit der Berufsbezeichnung "selbständiger Buchhalter" im Sinn des WTBG. Zum Geschäftsführer wurde neben Herrn Dr. B. C., Herr Mag. F., Berufsberechtigter mit der Berufsbezeichnung "Steuerberater" im Sinn des WTBG, Gesellschafter und Gesellschafter der Gründungsgesellschafterin, bestellt

Gegenstand des Unternehmens der D. waren ua. alle Tätigkeiten, zu welchen Steuerberatungs- und Buchhaltungsgesellschaften gemäß den Bestimmungen des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes in der jeweils gültigen Fassung befugt und berechtigt sind.

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der D. war die Steuerberatung bei Sonderprojekten.

Auf Grund des Gesellschaftsvertrages idF 15. Juni 2005 stand Dr. B. C. ein Vorabgewinn von EUR 150.000, 00 zu.

Auf Grund des Gesellschaftsvertrages in der Fassung 6. März 2008 stand der vor Einbringung Dr. C. zustehende Vorabgewinn von € 150.000,00 der Bf. zu.

Herr Dr. B. C. war, bevor er im Jahr 2005 die D.GmbH in Wien gründete und deren Geschäftsführer wurde, von 1984 – 2005 Syndikus der Abteilung Steuern und Recht bei der „G.“.

Die D. diente in erster Linie als Rechtsträger für die neuen Unternehmensaktivitäten des Herrn Dr. B. C..

Der unbestrittene Vermögenswert der gesamten Gesellschaft beträgt € 84.527,25.

Die durchschnittliche jährliche Gewinnausschüttung der Jahre 2005 bis 2007 betragen € 53.880,29.

Da keine der Gewinnausschüttungen die Höhe des mit dem eingebrachten Geschäftsanteil verbundenen Vorabgewinnes übersteigt, standen diese Gewinne zur Gänze vor Einbringung Dr. B. C. und nach Einbringung der Bf. zu.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Erklärungen der Bf., den von der Bf. vorgelegten Urkunden einschließlich Jahresabschlüsse, aus dem Firmenbuch und den, der Bf. vorgehaltenen Internetrecherchen.

Rechtslage

Auf Grund des § 2 Z 4 KVG, welcher auf den gegenständlichen Rechtsvorgang noch anzuwenden ist (§ 38 Abs. 3e KVG), unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, 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 § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung berechnet.

Auf Grund des § 13 Abs. 2 BewG 1955 sind Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zulegen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Erwägungen

Dass es sich beim gegenständlichen Einbringungsvorgang um eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung an die Bf. iSd § 2 Z 4 KVG handelt ist unbestritten.

Fraglich ist der Wert der einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteile an der D. und somit die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer.

Der Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles ist mangels Ableitbarkeit des Wertes aus Verkäufen, zwingend nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 BewG 1955 unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Nach ständiger Rechtsprechung stellt das Wiener Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes von Gesellschaftsanteilen unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar.

Bei der D. handelt es sich um eine neu gegründete Gesellschaft, die nicht der Fortführung eines bestehenden Unternehmens diente.

Bei neu gegründeten Gesellschaften kann nach Pkt. 4.7 der Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen der gemeinsame Wert der Anteile in der Regel mit 85 % des Vermögenswertes angenommen werden.

Der unbestrittene Vermögenswert der gesamten Gesellschaft beträgt € 84.527,25, woraus sich der gemeinsame Wert der gesamten Gesellschaft mit 85% des Vermögenswertes, somit in Höhe von € 71.848,16 ergibt.

Der gemeinsame Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles beträgt somit € 34.897,67.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass mit dem eingebrachten Geschäftsanteil Sonderrechte verbunden sind, nämlich ein Vorabgewinn von € 150.000,00.

Im Regelfall ist wegen der Verknüpfung von Mitgliedschaftsrecht und Geschäftsanteil anzunehmen, dass mit der Übertragung eines Geschäftsanteiles auch die Sonderrechte übergehen (vgl. Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbHG, Rz 11 zu § 75 GmbHG).

Dass im gegebenen Fall das Recht auf Vorabgewinn von € 150.000,00 auf Grund der Einbringung zur Gänze auf die Bf. übergegangen ist, bestätigt § 14 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrages der D. in der Fassung vom 6. März 2008, wonach der Vorabgewinn von € 150.000,00 der Bf. mit einem Geschäftsanteil von € 17.000,00 und nicht mehr Dr. C. zusteht.

Es handelt sich dabei um einen über das gesetzliche Mitgliedschaftsrecht hinausgehenden, die übrigen Geschäftsanteile belastenden, gesondert bewertbaren vermögensrechtlichen Anspruch (Hinweis Gürsching/Stenger (Kommentar zum dt. Bewertungsgesetz, Rz 99 zu § 11 dt. BewG), wobei der Wert dieses Sonderrechts den Wert der belasteten Geschäftsanteile wohl nicht übersteigen kann (vgl. VwGH 2.6.1976, 956/74)).

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Durch diese Bewertung, die ja jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld erfolgen kann, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfaßt werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Abgabenpflichtigen nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 26.06.1997, 96/16/0239).

Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen 2005 bis 2007 erschließt sich eine Gewinnausschüttung im Rumpfwirtschaftsjahr 2005 in Höhe von € 78.000,00 (das sind € 103.999,00 hochgerechnet auf das volle Kalenderjahr) und eine Gewinnausschüttung 2007 in Höhe von € 57.641,87.

Die durchschnittliche jährliche Gewinnausschüttung der Jahre 2005 bis 2007 beträgt somit € 53.880,29.

Da keine der Gewinnausschüttungen die Höhe des mit dem eingebrachten Geschäftsanteil verbundenen Vorabgewinnes übersteigt, standen diese Gewinne zur Gänze vor Einbringung Dr. B. C. und nach Einbringung der Bf. zu.

Der Jahreswert des mit dem eingebrachten Geschäftsanteil mitübertragenen, auf unbestimmte Dauer bestehenden Sonderrechtes beträgt somit € 27.709,86 (€ 53.880,29 - € 53.880,29 x 17.000/35.000) und der Gesamtwert auf Grund des § 15 Abs. 2 BewG € 27.709,86 x 9 = € 249.388,74.

Da der Wert des eingebrachten Geschäftsanteiles und des die übrigen Geschäftsanteile belastenden Sonderrechtes nicht höher sein kann als die Summe der Werte dieser Geschäftsanteile, ist die gesamte gesellschaftsteuerpflichtige Leistung mit € 71.848,16 zu bewerten und es war der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid entsprechend abzuändern.

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.

Auf VwGH 2.6.1976, 956/74 wird verwiesen.

Wien, am 27. Oktober 2016