

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzender und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 (Arbeiterkammer Steiermark) und L2 (Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark), in der Beschwerdesache Bf., H, vertreten durch Wesonig + Partner Steuerberatung GmbH, Birkfelder Straße 25, 8160 Weiz, über die Beschwerden vom 16. Dezember 2016 und 20. Juli 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 18. November 2016 und 28. Juni 2017, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015, in der Sitzung am 13. September 2018, im Beisein der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Jahre 2013 und 2014 umfassenden Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Einkünftezurechnung - Rückwirkung auf den 1. Jänner 2013

Mit Vertrag vom 13. September 2013 habe der Beschwerdeführer (Bf.) zum 1. Jänner 2013 sein Einzelunternehmen in die X GmbH eingebracht, wobei im Einbringungsvertrag der übertragene Betrieb lediglich mit dem Wort "Unternehmensberatung" beschrieben sei. Auch die beigegefügte Einbringungsbilanz lasse keinen Schluss auf Art und Umfang (zB Kunden) des eingebrachten Betriebes zu. Im Zuge der Betriebsprüfung sei erhoben worden, dass der

Gegenstand des eingebrachten Betriebes ausschließlich die Erbringung von Beratungsleistungen für die Fa. Y gewesen sei. Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016 sei bekannt gegeben worden, dass im Zusammenhang mit dem übertragenen Betrieb neben dem schriftlichen Einbringungsvertrag keine schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und der X GmbH abgeschlossen worden seien (vgl. Punkt 5. der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016).

Beim übertragenen Betrieb handle es sich um einen rein tätigkeitsbezogenen Betrieb. Im Zusammenhang mit dem übertragenen Betrieb habe der Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung Folgendes angegeben (vgl. Niederschrift zu den Besprechungen vom 20. Mai 2016 und 25. Mai 2016 sowie Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2016):

Er selbst habe seit den Jahren 2003/2004 für die Fa. Y Beratungsleistungen erbracht. Dabei sei er durch die jeweiligen Landesgeschäftsführungen, die das tägliche Geschäft erledigt hätten, unterstützt worden. Die Fa. Y sei ein Einzelkunde. Der Grund für die Einbringung des Betriebes in die GmbH sei die geplante Erweiterung der Betätigung auf mindestens vier Kunden gewesen. Die Beratungsleistungen für die Fa. Y sollte im Rahmen der GmbH der Bf. selbst erbringen, während die Arbeitsleistungen für die neuen Geschäftsbereiche, die neuen Kunden durch Angestellte der GmbH erbracht werden sollten. An die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes im Einbringungsvertrag für den Bf. im Zusammenhang mit den zu erbringenden Beratungsleistungen für die Fa. Y sei nicht gedacht worden. Die übernehmende GmbH habe mit der Fa. Y bis zum heutigen Zeitpunkt keine neuen Verträge abgeschlossen. Nach Auflösung des schriftlichen Vertrages am 22. Dezember 2010 habe es eine mündliche Vereinbarung mit der Fa. Y gegeben, die bis August 2015 gültig gewesen sei. Bezüglich der Beratungsleistungen habe es eine mündliche Honorarvereinbarung (12 x 20.000/monatlich zuzüglich Ersatz von Reisespesen) mit der Fa. Y gegeben. Weiters habe es eine Erfolgs-/Umsatzbeteiligung gegeben, die aber nie wirksam geworden sei, was letztendlich zur Trennung von der Fa. Y geführt habe. Im Zuge der Einbringung sei eine mündliche Vereinbarung über die Erbringung der Arbeitsleistungen durch ihn abgeschlossen worden (Im Zuge der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016 sei ursprünglich angegeben worden, dass es neben dem schriftlichen Einbringungsvertrag keine weiteren Vereinbarungen gebe).

Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG sei, dass das Vermögen auf Grundlage des schriftlichen Einbringungsvertrages tatsächlich übertragen werde. Die Nutzung müsse auf Dauer angelegt sein und gegen die GmbH dürfe kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter bestehen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien diese Voraussetzungen mangels tatsächlicher Übertragung des rein tätigkeitsbezogenen, (höchst-)persönlichen Betriebes des Bf. aus nachfolgenden Gründen nicht gegeben:

Im Zuge der Einbringung müssten die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Als wesentliche Betriebsgrundlage kämen in diesem Fall neben einem allfälligen Kundenstock nur die persönlichen Fähigkeiten und Erfahrungen des Bf. in Frage.

Im gegenständlichen Fall bestehe ein Vertragsverhältnis zu einem einzigen Kunden (Fa. Y). Es würden ausschließlich nicht dokumentierte mündliche Vereinbarungen mit der Fa. Y vorliegen. Der Inhalt des Vertragsverhältnisses mit der Fa. Y sei nach Ansicht der Betriebsprüfung ab dem Zeitpunkt der Auflösung des schriftlichen Vertrages unklar. Unklar sei insbesondere, ob es nach Auflösung des schriftlichen Vertrages eine mündliche Vereinbarung über eine Erfolgs-/Umsatzbeteiligung des Bf. gegeben habe oder nicht (Inhalt dieser Vereinbarung sei fraglich). Auf Grund der Abhängigkeit vom Bf. als alleinigen Leistungsträger gelte der "Kundenstock" als nicht gesichert und könne somit nicht im Zuge der Einbringung übertragen werden. Ein Ausscheiden des einzigen Leistungsträgers führe zum sofortigen Verlust des einzigen Kunden. Weder mit dem Einbringungsvertrag noch mit dem (nunmehr) behaupteten mündlichen Geschäftsführungsvertrag (vgl. Niederschrift zur Besprechung vom 25. Mai 2016) habe die aufnehmende GmbH einen durchsetzbaren Anspruch auf die zeitlich und qualitativ definierte Arbeitsleistung des einzigen Leistungsträgers erlangt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei es einzig und allein in der Entscheidung des Bf. gelegen, der aufnehmenden GmbH zur Verfügung zu stehen oder nicht.

Somit verblieben die persönlichen Fähigkeiten des Einzelunternehmers als wesentliche Betriebsgrundlage (tätigkeitsbezogener Betrieb). Das Einzelunternehmen des Bf. sei ohne Personal geführt worden. Seine Tätigkeit habe sich ausschließlich auf seine persönlichen Fähigkeiten und Erfahrungen gestützt. Er habe zwar einen Betrieb geführt, dessen wesentliche Grundlage hätte aber mangels Trennbarkeit von ihm selbst, nicht als Gesamtheit übertragen werden können. Der Erwerber könne den Betrieb ohne den Veräußerer objektiv nicht fortführen.

Die Bestimmungen des Art. III UmgrStG kämen damit nicht zur Anwendung und eine steuerliche Rückwirkung des Vorganges auf den 1. Jänner 2013 sei ausgeschlossen.

2) Laufende Zurechnung der Einkünfte

Als Grund für die Übertragung des Betriebes auf die X GmbH habe der Bf. die geplante Erweiterung der Betätigung genannt. Man habe die Beratungsleistungen für die Fa. Y und für andere Großkunden (mindestens vier Kunden gesamt) im Rahmen einer GmbH ausführen wollen. Die Beratungsleistungen für die Fa. Y habe er weiterhin selbst ausüben wollen. Die Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit den neuen Geschäftsbereichen sollten durch seine Mitarbeiter ausgeübt werden (vgl. Ausführungen in der Niederschrift vom 20. Mai 2016). In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2016 habe der Bf. hingegen ausgeführt, dass eine langfristige Zusammenarbeit mit der Fa. Y vereinbart worden sei, die nicht mehr ausschließlich durch ihn erbracht werden sollte.

Im Zuge der Betriebsprüfung habe nicht festgestellt werden können, dass nach Übertragung des Betriebes an die GmbH zusätzliche Kunden beraten worden wären. Zusätzliche Mitarbeiter seien nicht beschäftigt worden. Die Beratungstätigkeit für die Fa. Y sei von 2013 bis 2015 weiterhin ausschließlich durch den Bf. ausgeübt worden.

Unklar seien weiters die Gründe für die Einstellung der Beratungstätigkeit für die Fa. Y ab August 2015. Immerhin habe der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2016 angegeben, dass man einen unbefristeten Vertrag ohne ordentliches Kündigungsrecht durch die Fa. Y mit einem monatlichen Honoraranspruch in Höhe von 20.000 € (12x im Jahr) abgeschlossen gehabt habe, wobei die Reisespesen von der Fa. Y ersetzt werden sollten. Den Ausführungen des Bf. folgend, dürfte sich der Arbeitsaufwand für die Fa. Y in den gegenständlichen Jahren in Grenzen gehalten haben. Der Bf. habe dazu in der Besprechung vom 20. Mai 2016 Folgendes ausgeführt: "Der Aufbau war in den neuen Ländern (40 Länder) erledigt. Es ging nur mehr um Unterstützungstätigkeit und Krisenmanagement in den bestehenden Märkten. Da es keine Expansionen mehr gab, hatte ich persönlich Kapazitäten frei." Zur Frage, wer planmäßig im Rahmen der GmbH die Beratungsleistungen für die Fa. Y hätte ausüben sollen, habe er Folgendes angegeben: "Ich, es war von meiner Seite weniger Zeitaufwand erforderlich. Die Landesgeschäftsführungen haben das Tagesgeschäft übernommen."

Es sei daher für die Behörde nicht nachvollziehbar, warum die GmbH (!) diese gewinnbringende Tätigkeit einstellen hätte sollen.

Im gegenständlichen Fall verbleibe auch die laufende Zurechnung der Einkünfte aus dem Betrieb "Beratungsleistungen für die Fa. Y" (für 2013 und Folgejahre) beim Bf. Nur er hätte in diesen Jahren wirtschaftlich über die Einkunftsquelle verfügen können und hätte so die sich ihm bietenden Marktchancen nutzen, Leistungen erbringen oder verweigern können. In freier Beweiswürdigung komme die Betriebsprüfung zum Schluss, dass der Bf. und nicht die X GmbH beschlossen habe, die Zusammenarbeit mit der Fa. Y zu beenden. Dies deshalb, weil er mit der AA-Holding GmbH bzw. mit der AA-Service GmbH ein eigenes ZZ-Unternehmen aufbauen hätte wollen. Die nachträgliche "Zwischenschaltung" der GmbH werde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ertragsteuerlich nicht anerkannt. Sie habe weder bezüglich des Inhaltes und des Umfanges der tatsächlich erbrachten Leistungen noch bezüglich der natürlichen Personen, die tatsächlich tätig geworden seien, eine Änderung bewirkt.

Für die Prüfungsjahre 2013 und 2014 werden dem Bf. die Erlöse und Aufwendungen aus dem Betrieb "Beratungstätigkeit für die Fa. Y" zugerechnet. Die Erlöse und Aufwendungen werden bei X GmbH in dieser Höhe gekürzt.

Im Hinblick darauf, dass die Beratungstätigkeit für die Fa. Y mit August 2015 beendet worden sei, seien aus verwaltungsökonomischen Gründen in den Prüfungsjahren in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Änderungen vorgenommen worden (vgl. Bericht vom 15. November 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

Dementsprechend sind die bisher bei der X GmbH erfassten Erlöse im Zusammenhang mit der Fa. Y ("Einnahmen Beratung Y" und "Provisionserträge") zur Gänze dem Einzelunternehmen zugerechnet worden. Die zugehörigen Aufwendungen wurden im Schätzungswege ermittelt. Dazu wurden die "Reise- und Fahrtspesen" und die "Werbe/Repräsentationsaufwendungen" jeweils zur Hälfte und die "tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten" zur Gänze dem Einzelunternehmen zugerechnet (vgl. Bericht vom 15. November 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2).

Gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013 und gegen die auf dieser Basis ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 hat der Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013

Da kein Wiederaufnahmsgrund vorliege werde die Aufhebung des Bescheides beantragt.

b) Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015

Bei der mit Notariatsakt vom 13. September 2013 erfolgten Einbringung seien nachweislich sämtliche Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erfüllt. Eine solche liege vor, wenn auf Grund eines Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz ein Betrieb mit einem positiven Verkehrswert zu einem bestimmten Einbringungsstichtag nach Maßgabe des § 19 UmgrStG auf eine übernehmende Körperschaft tatsächlich übertragen werde.

Unstrittig liege ein Betrieb iSd UmgrStG vor. Der Betrieb sei mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Know-how usw.) tatsächlich auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft übertragen worden. Auch die Übertragung sämtlicher Verträge und Rechtsbeziehungen sei infolge der Einbringung nachweislich erfolgt.

Der Aussage, dass der Kundenstock als nicht gesichert gelte und daher nicht übertragen werden könne, könne aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden. Allein bereits die gesellschaftsrechtlichen Sorgfalts- und Treuepflichten des Geschäftsführers sowie

Gesellschaftern hätten es dem Bf. jedenfalls untersagt, den eingebrachten Betrieb mit seinem Kundenstock und Know-how als wesentliche Betriebsgrundlagen nicht für die GmbH zu nutzen bzw. zu verwerten. Ein davon abweichendes Handeln hätte nicht nur zivilrechtlich, sondern auch strafrechtlich sanktioniert werden können. Im Speziellen sei auf die gesetzlichen Bestimmungen zum Wettbewerbsverbot bzw. Nebentätigkeitsverbot gemäß § 24 Abs. 1 GmbHG zu verweisen. Zu beachten seien die bestehenden Verschwiegenheits- und Geheimhaltungspflichten, die Bestandteil der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes seien. Insbesondere sei der Geschäftsführer der Gesellschaft zur Treue verpflichtet. Eine wichtige Rechtsfolge dieser Treuepflicht sei das Verbot der Ausnutzung der Organstellung aus eigennützigen Gründen zum Nachteil der Gesellschaft.

Aus den genannten Gründen würde die Nichtanwendbarkeit des UmgrStG eindeutig der gesetzlichen Rechtslage, aber auch der aktuellen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen. Dieser habe eindeutig bestätigt, dass auch bei einem Ein-Mann-Unternehmensberatungsunternehmen, bei dem das Marktpotential einzig und allein aus dem persönlichen Ruf und Bekanntheitsgrad des Unternehmensberaters bestehe und welcher offensichtlich nur für einen Kunden als Geschäftsführer tätig gewesen sei, eine Einbringung sehr wohl gesetzlich zulässig sei. Festgestellt sei lediglich worden, dass der Firmenwert bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen sei, da fremde Dritte kein gesondertes Entgelt bezahlen würden. Festzuhalten sei, dass ein allfälliger Firmenwert unstrittig außer Ansatz geblieben sei. Wenn das Vermögen auch ohne Berücksichtigung des Firmenwertes dennoch einen positiven Verkehrswert besitze wie im gegenständlichen Fall (siehe Einbringungsbilanz ohne Ansatz eines Firmenwertes) seien für die Einbringung die Bestimmungen des UmgrStG eindeutig anwendbar. Sämtliche gängigen Kommentare zum UmgrStG (zB Kofler, UmgrStG 5. Auflage 2016 zu § 12 F.) und insbesondere UmgrStRI Rz 672) würden diese Rechtsansicht bestätigen. Weiters sei neben den gesetzlichen Bestimmungen auch auf Rz 742 UmgrStRI zu verweisen, wonach der Vermögensübergang jedenfalls durch die Eintragung im Firmenbuch dokumentiert sei (siehe Firmenbucheintrag/auszug). Auch Rz 747 UmgrStRI sei zu beachten, wonach gesellschaftsrechtliche Bestimmungen keine unmittelbare Auswirkung auf die steuerliche Beurteilung hätten, weil die Einbringungen nur nach den Bestimmungen des UmgrStG zu beurteilen seien. Eine andersartige Auslegung hätte wohl auch die Neuregelung des § 2 Abs. 4a EStG zu den höchstpersönlichen Tätigkeiten vollkommen entbehrlich gemacht.

Ergänzend gebe er zu bedenken, dass es nachvollziehbare, außersteuerliche Gründe für die im Jahr 2013 erfolgte Einbringung gegeben habe und sich die Umstände in den darauf folgenden Jahren anders als geplant entwickelt hätten. Alle diese Gründe und Umstände seien klar nachvollziehbar. Allfällige in der Niederschrift festgehaltene Unklarheiten seien nicht von ihm zu verantworten.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die gegenteilige Beurteilung durch das Finanzamt sowohl der eindeutigen Gesetzeslage als auch der unmissverständlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung widerspreche. Weiters sei auch von den klaren Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen abgewichen worden.

Der Vollständigkeit halber halte er fest, dass auch die Ermittlung der der Unternehmensberatung zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen durch das Finanzamt nicht richtig erfolgt und die Regelbesteuerungsoption für die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu widerrufen wäre.

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen hat das Finanzamt wie folgt begründet:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu Recht, weil im Zuge der Betriebsprüfung neue Tatsachen hervorgekommen sind, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Sachbescheid führt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig anzusehen sind.

Mit Einbringungsvertrag vom 13.09.2013 brachte der Bf. sein Einzelunternehmen Bf. unter Anwendung der begünstigenden Regelungen des Umgründungssteuergesetzes in die X GmbH ein, deren Geschäftsführer und einziger Gesellschafter Herr Bf. ist. Gegenstand des eingebrachten Unternehmens war laut Einbringungsvertrag das nicht näher umschriebene Geschäftsfeld Unternehmensberatung.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Außenprüfung sind folgende Tatsachen neu hervorgekommen:

- Betreffend das eingebrachte Einzelunternehmen Bf. sind insbesondere im Hinblick auf die Art und den Umfang des Tätigkeitsbereiches neue Tatsachen hervorgekommen: Neu hervorgekommen ist, dass sowohl vor der Einbringung als auch im Prüfungszeitraum einziger Kunde des Bf. Y war und Beratungsleistungen ausschließlich durch Bf. selbst durchgeführt wurden.
- Dass es ab Auflösung des Teamleitervertrages 2010 ausschließlich nicht dokumentierte mündliche Vereinbarungen mit Y gibt, sodass der Inhalt der Vereinbarungen zwischen dem Bf. und seinem einzigen Kunden ab diesem Zeitpunkt unklar ist.
- Weiters, dass es neben dem Einbringungsvertrag keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen der übernehmenden Gesellschaft und dem Bf. gibt, die die

Verfügungsmöglichkeit der Gesellschaft über den Einbringungsgegenstand sichern, sondern allenfalls einen nicht dokumentierten mündlichen Geschäftsführervertrag. Ein Konkurrenzverbot wurde nicht vereinbart.

- Neu hervorgekommen ist, dass entgegen der vertraglichen Gestaltung und dem äußeren Erscheinungsbild Bf. weiterhin wirtschaftlich über die Einkunftsquelle verfügte und auch weiterhin den einzigen Kunden Y beraten hat. Weitere Mitarbeiter wurden nicht aufgenommen. Neue Kunden wurden nicht betreut. Es kam zu keinerlei Änderungen durch die Zwischenschaltung der GmbH.
- Die Prüfung ergab, dass die Tätigkeit für Y vom Bf. im Juli/August 2015 eingestellt und zeitgleich neue Consulting-Firmen gegründet wurden (die AA Holding GmbH und die AA Service GmbH).
- Neu hervorgekommen ist daher, dass keine tatsächliche Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen im Zuge der Einbringung erfolgte, weil wesentliche Betriebsgrundlagen der Unternehmensberatung Bf. ausschließlich die höchst persönliche Beratungsleistung gegenüber dem einzigen Kunden Y war, die nicht getrennt von der Person des Bf. übertragen werden kann. Eine auf Dauer angelegte Nutzung durch die übernehmende Gesellschaft war daher nicht gesichert und wurde die Beratungstätigkeit nach der Gründung in die neue Consulting-Firma ausgelagert.

Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen wurde festgestellt, dass mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 12 UmgrStG eine tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht stattgefunden hat, weswegen die Einbringung steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Im Übrigen wird auf die ausführliche Darstellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.11.2016 verwiesen, dem die Wiederaufnahmegründe zu entnehmen sind (siehe Tz 1 und Tz 3 des Berichtes).

Die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen führen zu einer anders lautenden rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts und zu einem im Sachbescheid anders lautenden Spruch.

Da die steuerlichen Auswirkungen keinesfalls als geringfügig anzusehen sind, erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu Recht."

b) Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014

"Mit Einkommensteuerbescheid 2013 und 2014, jeweils vom 18.11.2016, wurden Herrn Bf. die Einkünfte aus seinem Einzelunternehmen (Beratungstätigkeit gegenüber seinem Kunden Y), welches rückwirkend zum 01.01.2013 in die X GmbH eingebracht wurde, zugerechnet, zumal die Einbringung gemäß Art. III des UmgrStG mangels Vorliegens der gesetzlich geforderten Voraussetzungen nicht anzuerkennen war.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 16.12.2016. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, dass sämtliche Voraussetzungen für eine Einbringung nach Art. III UmgrStG vorgelegen hätten und das Einzelunternehmen mitsamt den wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Know-how etc.) nachweislich durch schriftlichen Einbringungsvertrag und Einbringungsbilanz übertragen worden sei.

Mit Einbringungsvertrag vom 13.09.2013 brachte der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) sein Einzelunternehmen Bf. unter Anwendung der begünstigenden Regelungen des Umgründungssteuergesetzes in die X GmbH ein, deren Geschäftsführer und einziger Gesellschafter Herr Bf. ist.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Außenprüfung wurde im Wesentlichen festgestellt, dass es sich bei dem übertragenen Einzelunternehmen um einen rein tätigkeitsbezogenen Betrieb handelt und die Voraussetzungen für eine Umgründung gemäß Art. III des UmgrStG aus nachstehend angeführten Gründen nicht vorlagen:

Gegenstand des eingebrachten Unternehmens war laut Einbringungsvertrag vom 13.09.2013 das nicht näher umschriebene Geschäftsfeld Unternehmensberatung. Da auch die Einbringungsbilanz keine Rückschlüsse auf die Art und den Umfang des eingebrachten Betriebes zuließ, wurden im Zuge der Außenprüfung umfangreiche Erhebungen durchgeführt, aufgrund der folgende Feststellungen getroffen wurden:

Beim tatsächlich eingebrachten Unternehmensgegenstand handelt es sich ausschließlich um die Beratungstätigkeit des Bf. für dessen einzigen Kunden, die Firma Y.

Sowohl vor der Einbringung als auch im Prüfungszeitraum war die Firma Y der einzige Kunde des Bf. und Beratungsleistungen wurden ausschließlich persönlich durch Bf. selbst durchgeführt.

Neben dem Einbringungsvertrag wurden laut ersten Angaben des Bf. keine weiteren schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen zwischen ihm und der übernehmenden Gesellschaft getroffen, nach späterem Vorbringen des Bf. sei eine mündliche Vereinbarung über die Erbringung der Arbeitsleistung durch seine Person gegen ein monatliches Geschäftsführergehalt von € 5.000 abgeschlossen worden. Ein Konkurrenzverbot wurde im Zusammenhang mit der Einbringung nicht vereinbart.

Zudem wurde festgestellt, dass auch der Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und seinem einzigen Kunden, der Firma Y unklar ist, zumal der für die Erbringung der

Beratungsleistungen ursprünglich abgeschlossene Händlervertrag mit 22.12.2010 aufgelöst wurde und nach Angaben des Bf. ab diesem Zeitpunkt eine mündliche Honorarvereinbarung galt. Vereinbart worden sei demnach ein monatliches Honorar von € 20.000 und der Ersatz von Reisespesen. Auch eine Umsatzbeteiligung sei ursprünglich vereinbart gewesen. Da diese jedoch nie wirksam wurde, hat sich der Bf. im August 2015 von der Fa. Y getrennt.

Die übernehmende Gesellschaft bezog bis zur Einbringung lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Festgestellt wurde, dass der Gesellschaft nach der Einbringung neben den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusätzlich nur jene Einkünfte zufließen, die der Bf. weiterhin für seine Beratungstätigkeit gegenüber seinem einzigen Kunden Y lukrierte. Weitere Beratungsaufträge und Kunden wurden in diesem Zeitraum nicht akquiriert. Auch wurde kein zusätzliches Personal eingestellt, da die Leistungen weiterhin ausschließlich persönlich durch Herrn Bf. erbracht wurden.

Nach eigenen Angaben des Bf. hat dieser die Geschäftsbeziehung mit der Firma Y im August 2015 aufgrund der Unstimmigkeiten in Bezug auf die nicht erfolgte Umsatzbeteiligung beendet.

Zugleich wurde die Beratungstätigkeit des Bf. in die AA Holding GmbH bzw. die AA Service GmbH ausgelagert, in der laut dem Bf. mit Partnern ein über die reine Beratungstätigkeit hinausgehendes Kundenbindungsprogramm entwickelt werden sollte. Die übernehmende X GmbH verfügt ab diesem Zeitpunkt wie vor der Einbringung wieder nur noch über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung nach den Vorschriften des Art. III vor, wenn Vermögen (iSd. Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Bei der Einbringung eines Betriebes erfordert eine tatsächliche Übertragung den Übergang der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die im Fall der hier gegenständlichen Unternehmensberatung allenfalls aus einem gesicherten Kundenstock, den persönlichen Erfahrungen, dem Know-How und den Kontakten des Bf. bestehen konnten (vgl. auch RV/0476-S/09-RS2).

Wie festgestellt wurde, war die Firma Y seit Jahren der einzige Kunde des Bf. und blieb es auch nach der Einbringung des Einzelunternehmens in die X GmbH. Der Bf. hat in einer jahrelangen Geschäftsbeziehung ein Händlernetz mit über 40 Handelskontakten zunächst in Österreich und Ungarn aufgebaut und über diese Kontakte konnte Y schließlich in andere Märkte expandieren, nachdem die jeweils wichtigsten Händler gewonnen werden konnten. Das Y-System wurde daher über die notwendigen Händlerkontakte, über die der Bf. persönlich verfügte, aufgebaut und konnte letztlich aufgrund dieser Kontakte und Beziehungen sowie aufgrund seiner Erfahrungen und seiner Bekanntheit weiter ausgebaut

werden. Wie auch der Bf. selbst angibt, wurden die Beratungsleistungen für Y immer durch ihn persönlich abgewickelt. Auch nach der Einbringung in die GmbH wurde kein weiteres Personal eingestellt bzw. war auch nicht geplant, dass eine andere Person die Leistungen gegenüber dem Einzelkunden Y durchführen sollte. Weil die wirtschaftliche Teilnahme des Beratungsunternehmens des Herrn Bf. sohin von ihm als einzigem Leistungsträger abhängig ist und ein Ausscheiden des Bf. jedenfalls zum Verlust des einzigen Kunden geführt hätte, ist eine tatsächliche Übertragung des Kundenstocks nicht möglich. Die GmbH wäre nicht in der Lage, losgelöst von der Person des Bf., über das wirtschaftliche Potential des Einzelunternehmens zu verfügen (vgl. auch RV/0476-S/09-RS3; VwGH vom 26.04.2014 zu 2011/15/0028), woran auch die nachträgliche Zwischenschaltung der GmbH nichts ändert.

Vielmehr ist es die Person des Bf., die in der Lage war bzw. ist, die Marktchancen zu nutzen, Aufträge anzunehmen oder aber auch zu verweigern und über die Einkunftsquelle zu verfügen.

Dies manifestiert sich auch darin, dass im August 2015 Herr Bf. beschlossen hat, die Geschäftsbeziehung zu Y zu beenden, letztlich aufgrund der Unstimmigkeiten in Bezug auf die ursprünglich vereinbarte Umsatzbeteiligung. Dass die GmbH selbst auf die Einnahmen aus der Beratungstätigkeit verzichtet hätte, ist nicht nachvollziehbar und wäre einer solchen Vorgangsweise bei einer fremdüblichen Einbringung mit Sicherheit durch eine zeitlich fixierte Bindungsvereinbarung des Leistungsträgers an die Gesellschaft entgegengewirkt worden. Im hier gegenständlichen Fall wurden jedoch keinerlei Vereinbarungen getroffen, die der GmbH eine auf Dauer angelegte Nutzung des eingebrachten Betriebes gesichert hätten und die unabhängig von der Person des Bf. realisierbar gewesen wäre.

Ein Vermögenswert, über den der übernehmenden GmbH mit der Einbringung eine gesicherte Rechtsposition verschafft worden ist, wurde daher tatsächlich nicht übertragen. Dem Vorbringen in der Beschwerde, wonach der Bf. schon aufgrund seiner Treuepflichten als Geschäftsführer und Gesellschafter den Kundenstock und sein Know-How nur zu Gunsten der GmbH verwerten dürfe, kann nichts abgewonnen werden. Schließlich hat der Bf. der Gesellschaft zunächst seine Einkünfte aus der persönlichen Beratungstätigkeit durch den Einbringungsvertrag zufließen lassen und dieser die Einkunftsquelle schließlich wieder entzogen, als er die Geschäftsbeziehung mit dem Kunden Y wieder beendet hat. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass eine tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht stattgefunden hat, weil die Gesellschaft nicht in die Lage versetzt wurde, den Unternehmensberatungsbetrieb ohne die persönlichen Fähigkeiten und Kontakte des Herrn Bf. fortzuführen.

Daher war die rückwirkende Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Art.III UmgrStG in die X GmbH steuerlich nicht anzuerkennen und erfolgte auch die Zurechnung der laufenden Einkünfte aus der Unternehmensberatungstätigkeit zum Einzelunternehmen Bf. im

Beschwerdezeitraum jedenfalls zu Recht. Die Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen.

Im Übrigen wird auf die ausführliche Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden vom 18.11.2016 (Niederschrift vom 10.11.2016 und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.11.2016) verwiesen.

Die Regelbesteuerungsoption hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2014 wurde - wie in der Beschwerde beantragt - widerrufen."

c) Einkommensteuer für das Jahr 2015

"Hinsichtlich der Abweichung von der eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 wird auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 28.06.2017 verwiesen. Zudem wird auf die Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.11.2016 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.11.2016 betreffend die Vorjahre 2013 und 2014 verwiesen, die denselben entscheidungsrelevanten Sachverhalt betreffen, sowie auf die gesonderte Bescheidbegründung vom 22.06.2017 zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014."

In den Anträgen vom 24. Juli und 14. August 2017 auf Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

"In der Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme wurden einzelne neu hervorgekommene Tatsachen angeführt, welche jedoch eine Wiederaufnahme nicht begründen können, da deren Kenntnis zu keinem im Spruch anderslautenden Sachbescheid führt.

Richtig ist, dass zum Zeitpunkt der Einbringung Y der einzige Kunde war und die Beratungsleistungen durch unseren Mandanten selbst durchgeführt worden sind. Dieser Umstand ist für die Anwendungsvoraussetzungen der Einbringung jedoch ohne Bedeutung, zumal ein wesentlicher Beweggrund für die Einbringung des Einzelunternehmens die konkrete Zielsetzung war, das Unternehmen auf eine wesentlich breitere Basis (Akquise von Neukunden, Eröffnung neuer Geschäftsfelder, Einstellung von Mitarbeitern, etc.) zu stellen. Auch mit dem Vorliegen von mündlichen Vereinbarungen, mit dem Nichtvorliegen von weiteren schriftlichen Vereinbarungen, mit den nachfolgenden Entwicklungen bezüglich der Zusammenarbeit mit Y oder mit der Neugründung einer Gesellschaft kann eine Wiederaufnahme nicht begründet werden.

In diesem Zusammenhang möchten wir wie folgt festhalten:

Mündliche Vereinbarungen sind rechtswirksam. Die Vertragspartner standen in keinem familiären Naheverhältnis zueinander. Die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen kommen daher nicht zur Anwendung. Gelebte Handschlagqualität darf im Abgabungsverfahren nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen verwendet werden, zumal sich fremde Dritte grundsätzlich nichts zu schenken pflegen. Dies wurde auch durch die nachfolgende Beendigung der Zusammenarbeit bestätigt. Nicht richtig ist, dass der Inhalt der Vereinbarungen unklar ist. Die Inhalte wurden im Verfahren detailliert offen gelegt. Dies erfolgte ausführlich mündlich im Beisein des steuerlichen Vertreters in den Befragungen vom 20.05.2016 und 25.05.2016 sowie nochmals schriftlich, eindeutig dokumentiert in der Fragenbeantwortung vom 21.09.2016.

Ein schriftlicher Einbringungsvertrag liegt gesetzeskonform vor. Geforderte weitere schriftliche Verträge beeinflussen die steuerliche Beurteilung nicht.

Richtig ist, dass die ursprünglich geplante Kundenakquise bzw. Aufnahme von Mitarbeitern durch die X GmbH (nachfolgend als XX GmbH bezeichnet) infolge ursprünglich nicht vorhersehbarer Entwicklungen nicht erfolgt ist. Die zunehmenden Auffassungsunterschiede mit Y haben schlussendlich zur Trennung mit Y geführt, wodurch unser Mandant erst recht zur Unternehmensverbreiterung, Kundenakquise bzw. Neuorientierung gezwungen war. Sämtliche Neukunden bzw. neue Geschäftsfelder sollten über die XX GmbH abgewickelt werden. Beim neuen Geschäftsfeld Russland stellte sich dann sehr schnell heraus, dass diese Marktbearbeitung weit mehr als reine Consultingtätigkeit und die Beiziehung von strategischen Partnern erfordert. Die "alleinige" Umsetzung über die XX GmbH wäre nicht umsetzbar gewesen bzw. hätte die XX GmbH wohl im Bestand gefährdet. Da eine Beteiligung der strategischen Partner an der bestehenden Gesellschaft nicht zielführend war, wurde schlussendlich die AAA GmbH gegründet.

Dennoch ist im Zuge der Einbringung die tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nachweislich und unstrittig (gedeckt durch Gesetz, höchstgerichtliche Judikatur, ja sogar BMF/Richtlinien) erfolgt. Einerseits ist der Vermögensübergang entsprechend den Regelungen im Einbringungsvertrag vom 13.09.2013 durch die Eintragung im Firmenbuch dokumentiert, andererseits wurde das wirtschaftliche Eigentum am Einbringungsvermögen, welches im Einbringungsvertrag ausreichend umschrieben ist, auch tatsächlich durch die faktische Übernahme sämtlicher Verträge und Rechtsbeziehungen auf die XX GmbH übertragen. Spätere unvorhersehbare Entwicklungen beeinflussen nicht eine vorhergehende Einbringung. Gerade VwGH vom 26.06.2014 zu 2011/15/0028 bestätigt die rechtliche Zulässigkeit einer Einbringung einer hoch spezialisierten Einpersonenenunternehmensberatung, indem wie folgt ausgeführt worden ist: "Bei der Einbringung des Beratungsunternehmens in eine GmbH ist der in der Einbringungsbilanz dargestellte Firmenwert bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen." Daraus lassen sich eindeutig folgende Schlüsse ziehen:

- Die Einbringung dieses hochspezialisierten Ein-Mann-Betriebes iSd UmgrStG war rechtlich zulässig.
- Eine Einbringung iSd UmgrStG ist lediglich an der fehlenden Anwendungsvoraussetzung des positiven Verkehrswerts gescheitert. Erst dadurch wurde die erfolgte Übertragung des Betriebes als Tausch iSd § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 beurteilt.

Der in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Begründung, dass die Zusammenarbeit mit Y einzig und alleine durch Herrn Bf. beendet worden ist und nicht nachvollziehbar ist, warum die GmbH auf die Einnahmen verzichtet hätte, muss entgegengehalten werden, dass hierbei offensichtlich im Verfahren mehrfach getätigte, eindeutige Aussagen und Stellungnahmen unseres Mandanten nicht entsprechend gewürdigt bzw. berücksichtigt worden sind. Herr Bf. hat der XX GmbH keine Einkunftsquelle aus freien Stücken entzogen. Die Zusammenarbeit mit Y wurde durch Herrn Bf. als Geschäftsführer der XX GmbH auf Basis wirtschaftlicher Gründe und Überlegungen im Sinne der Gesellschaft beendet, zumal es triftige Gründe gegeben hat, durch diese Beendigung das Vermögen der XX GmbH zu schützen. Wirtschaftliche Bedenken und Sorgen bezüglich der weiteren Entwicklung von Y haben neben diversen Auffassungsunterschieden den Geschäftsführer der XX GmbH Mitte 2015 veranlasst, die Zusammenarbeit zum Schutz der Gesellschaft zu beenden, zumal die Gesellschaft durchaus wesentliches Vermögen besessen hat und darüberhinaus für den Geschäftsführer keinerlei Gründe bestanden haben, die Gesellschaft entgegen den gesetzlichen Verpflichtungen zu schädigen. Wenn die Behörde für uns nicht nachvollziehbar behauptet, die Entscheidung sei durch die Privatperson Bf. und nicht durch den Geschäftsführer Bf. erfolgt, so wären diese Behauptungen zu begründen. Außerdem erkennt sie die gängige Rechtslage und die in Österreich grundsätzlich bestehende freie Rechtsformwahl. Auch würde die Behörde nach dem Versuch der Finanzverwaltung über die damalige Ausgestaltung der Rz 104 der EStR, mittlerweile in wesentlich abgeänderter und abgeschwächter Form gesetzlich legalisiert durch § 2 Abs. 4a EStG, einen neuerlichen Versuch starten, Einpersonengesellschaften außerhalb der gängigen Rechtsvorschriften grundlegend zu unterbinden. Auch widerspricht es der gängigen Rechtsauslegung, Einpersonengesellschaften durch strenge und penible Formvorgaben bzw. quasi Unterstellung des Gebotes der Schriftlichkeit wirtschaftlich unverhältnismäßig zu belasten. Diesbezüglich kann auch auf VwGH vom 21.04.2016 zu 2013/15/0289 verwiesen werden, wonach die Voraussetzungen des UmgrStG (im Erkenntnis bezogen auf die Stichtagsbilanz und Einbringungsbilanz) nicht derart formal streng sind wie vielfach vertreten.

Zusammenfassend halten wir somit nochmals fest:

Bei der mit Notariatsakt vom 13.09.2013 erfolgten Einbringung sind nachweislich sämtliche Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erfüllt. Eine

Einbringung iSd Art. III UmgrStG liegt vor, wenn aufgrund eines Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz ein Betrieb mit einem positiven Verkehrswert zu einem bestimmten Einbringungsstichtag nach Maßgabe des § 19 UmgrStG auf eine übernehmende Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

Unstrittig liegt ein Betrieb iSd UmgrStG vor. Der Betrieb wurde mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Know-How, etc.) tatsächlich auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft übertragen. Auch die Übertragung sämtlicher Verträge und Rechtsbeziehungen ist infolge der Einbringung nachweislich erfolgt. Ein positiver Verkehrswert ist ohne Berücksichtigung eines Firmenwertes - entgegen dem Sachverhalt zu VwGH vom 26.06.2014 zu 2011/15/0028 - aus der Einbringungsbilanz ersichtlich. Die Umgründung erfolgte im Rahmen der grundsätzlich freien Rechtsformwahl nach reiflicher Überlegung aus nachvollziehbaren, vorrangig nicht steuerlichen Gründen. Daher verstößt die gegenteilige Beurteilung durch das Finanzamt sowohl gegen die eindeutige Gesetzeslage als auch gegen die unmissverständliche höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Darüber hinaus verweisen wir inhaltlich auf die Beschwerde vom 16.12.2016.

Eine unvollständige Sachverhaltsermittlung dürfte auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Unternehmensberatung vorliegen, zumal der XX GmbH nach Entzug der Einkünfte aus der Unternehmensberatung hohe steuerliche Verluste verblieben sind. Dies hätte zur Folge, dass diese Verluste aus der konstanten Vermietungstätigkeit resultieren, was jedoch keineswegs plausibel erscheint. Alleine der von der Finanzverwaltung für die Unternehmensberatung vorgenommene Ansatz von lediglich 50% der gesamten Reise- und Fahrtspesen, nur 50% der Werbe/Repräsentationsaufwendungen sowie das womögliche Außerachtlassen der Unternehmenspflichtbeiträge würden wesentlich an den tatsächlichen Verhältnissen vorbeigehen. Wir geben aber zu bedenken, dass wir - aus unserer festen Überzeugung - mangels Notwendigkeit keine näheren diesbezüglichen Prüfschritte vorgenommen haben."

Das Finanzamt hat in einer umfangreichen Stellungnahme vom 30. Oktober 2017 den Sachverhalt und den vertretenen Rechtsstandpunkt in der Streitfrage zusammenfassend dargestellt und abschließend Folgendes ausgeführt:

"Die vom Bf. zitierte Entscheidung des VwGH vom 26.06.2014 ist nach Ansicht des Finanzamtes nicht einschlägig, da die Einbringung einer Beratungstätigkeit eines Sanierungsberaters in diesem Fall bereits am Vorliegen eines negativen Firmenwertes zum Einbringungszeitpunkt scheiterte. Daraus ist jedoch nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu schlussfolgern, dass die Einbringung einer Ein-Mann-Beratungstätigkeit jedenfalls zulässig ist und die rechtlichen Voraussetzungen des Umgründungssteuerrechts in einem solchen Fall

generell vorliegen. Vielmehr wird im Rechtssatz (JWR_2011150028_20140626X01) ausgeführt, dass die Eigenschaften persönlicher Ruf und Bekanntheitsgrad nicht auf andere Personen übertragbar sind und dass im Falle eines entgeltlichen Erwerbes durch einen fremden Dritten dieser fremde Dritte für die nicht übertragbaren Werte auch kein Entgelt bezahlen würde, weshalb ein derartiger Firmen- oder Praxiswert nicht übertragen werden kann (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2014, § 8 Tz 48), was vielmehr die gegenteilige Schlussfolgerung zuließe.

Da es im vorliegenden Fall zu keiner tatsächlichen Übertragung von Vermögen iSd § 12 UmgrStG gekommen ist, sind die Bestimmungen des Art. III UmgrStG nicht anwendbar und ist die steuerliche Rückwirkung des Vorganges auf den 01.01.2013 ausgeschlossen.

Zur laufenden Zurechnung der Einkünfte

Im Zuge der Betriebsprüfung gab der Bf. als Grund für die Einbringung der Beratungstätigkeit in die X GmbH an, dass die Erweiterung der Beratungstätigkeit auf mindestens 4 Kunden geplant gewesen sei, die Beratungsleistungen für Y daher im Rahmen der GmbH ausgeübt werden sollten. Die Tätigkeit für Y sollte auch weiterhin durch den Bf. persönlich erfolgen, die neuen Kunden sollten durch Mitarbeiter betreut werden (vgl. NS vom 20.05.2016).

Tatsächlich wurde jedoch im Zuge der Abgabenprüfung festgestellt, dass neben der Beratungstätigkeit des Bf. für Y keine zusätzlichen Kunden beraten bzw. betreut worden sind. Zudem wurden keine neuen Mitarbeiter eingestellt und erfolgte die Beratungsleistung für Y auch nach der Einbringung ausschließlich durch Herrn Bf. persönlich, bis dieser die Geschäftsbeziehung im August 2015 aufgrund von "Unstimmigkeiten" beendete.

Die Gründe für die Einstellung der Beratungstätigkeit durch den Bf. sind der Behörde nicht nachvollziehbar. Schließlich bestand laut Angaben des Bf. ein unbefristeter Vertrag ohne ordentliches Kündigungsrecht mit Y, der ihm einen Honoraranspruch von € 20.000,00 monatlich und den Ersatz der Reisespesen sicherte (siehe die Angaben des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2016) und der Arbeitsaufwand hielt sich laut Herrn Bf. nach erfolgtem Aufbau in Grenzen (siehe Niederschrift vom 20.05.2016). Daher ist es der Behörde nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund die X GmbH die gewinnbringende Tätigkeit für Y hätte einstellen sollen. Vielmehr ist in dieser Beendigung eine persönliche Verfügung durch den Leistungsträger Herrn Bf. zu sehen, der sich aufgrund von Unstimmigkeiten in Bezug auf die unwirksame Vereinbarung betreffend die Umsatzbeteiligung von seinem Geschäftspartner trennte und der GmbH damit die Einkunftsquelle wieder entzog (vgl. auch Niederschrift vom 20.05.2016).

Die Betriebsprüfung kam daher in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass der Bf. und nicht die GmbH die Beratungstätigkeit für Y einstellte, da er mit der neu gegründeten AA-

Holding GmbH bzw. mit der AA-Service GmbH ein eigenes ZZ-Unternehmen aufbauen wollte (zur Tätigkeit dieser Gesellschaft siehe auch den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der AA-Service GmbH vom 02.08.2017).

Wenn der Bf. nunmehr in den ergänzenden Ausführungen zum Vorlageantrag vom 14.08.2017 ausführt, dass die Beendigung der Geschäftsbeziehung zu Y im Interesse der X GmbH gelegen sei, weil (undefinierte) wirtschaftliche Bedenken bestanden hätten und das Vermögen der Gesellschaft durch die Beendigung geschützt werden sollte, so stellt dies nach Ansicht des Finanzamtes eine nachgeschobene Schutzbehauptung dar. Schließlich hat der Bf. noch in der Besprechung vom 20.05.2016 ausgeführt, dass die Unstimmigkeiten in Bezug auf die unwirksame Vereinbarung über eine Umsatzbeteiligung zur Trennung geführt haben (siehe Niederschrift vom 20.05.2016). Der Bf. wird daher im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu erläutern haben, welche Bedenken im Zusammenhang mit der jahrelangen Ausübung der Tätigkeit für Y ihn zum Schutz der Gesellschaft (zeitgleich mit der Neugründung der AA-Service GmbH) zur Beendigung der Geschäftsbeziehung bewogen haben.

Die übernehmende X GmbH verfügt ab diesem Zeitpunkt wie vor der Einbringung wieder nur noch über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Durch die nachträgliche Zwischenschaltung der GmbH hat sich weder bezüglich des Inhaltes und des Umfangs der tatsächlich erbrachten Beratungsleistungen noch bezüglich der die Leistung erbringenden natürlichen Person etwas geändert. Der Bf. war auch nach der Einbringung der Beratungstätigkeit die Person, die in der Lage war die sich bietenden Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder diese zu verweigern.

Die Zurechnung der Einkünfte ist auszuschließen, wenn durch eine nachträgliche Zwischenschaltung einer GmbH das ursprüngliche Leistungsverhältnis gar nicht verändert wird (vgl. *Ehrke-Rabel/Zierler* in SWK 12/2009, S 423, 2.5.).

Da im vorliegenden Fall eine Zwischenschaltung ohne Veränderung der tatsächlichen Leistungsbeziehungen erfolgte, ist diese Gestaltung ertragsteuerlich nicht anzuerkennen und verbleibt die Zurechnung der Einkünfte aus der persönlichen Beratungstätigkeit des Bf. beim Einzelunternehmen Bf.."

Der Bf. hat dazu in der Eingabe vom 14. März 2018 Nachstehendes ausgeführt:

"Einleitend sei zum wiederholten Mal festgehalten, dass bei der gegenständlichen Einbringung sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG eingehalten worden und somit gegeben sind. Im Zuge der Einbringung wurden sogar sämtliche Auslegungen des

BMF (UmgrStRI) penibel beachtet und entsprechend umgesetzt. Daher kann den Schlussfolgerungen und Feststellungen des Finanzamtes in keiner Weise gefolgt werden.

Zu den in der Stellungnahme des Finanzamtes festgehaltenen Äußerungen wird im Detail ausgeführt:

Richtig ist, dass zum Einbringungszeitraum Y der einzige Kunde des Einzelunternehmens war. Richtig ist auch, dass die Beratungstätigkeit im Jahr 2015 beendet worden ist. Im Zeitpunkt der Einbringung war jedoch konkret geplant, die Beratungstätigkeit auszuweiten und zusätzliche Kunden zu lukrieren. Auch war geplant, Dienstnehmer einzustellen. Um ein am Markt "gewichtigeres" Auftreten zu erreichen wurde mit dieser Zielsetzung die Einbringung beschlossen. Auch Haftungsüberlegungen spielten infolge des Volumens der bereits abgewickelten Aufträge sowie der geplanten zukünftigen Ausrichtung des Unternehmens eine wesentliche Rolle. Unvorhergesehene spätere Entwicklungen, die zur Einstellung der Beratungstätigkeit der X GmbH geführt haben, könnten bei Bedarf von unserem Mandanten gerne zum wiederholten Male erläutert werden, sind aber aus unserer Sicht für den gegenständlichen Streitfall von keiner wesentlichen Bedeutung.

Zu den vereinbarten Geschäftsführerbezügen ist anzumerken, dass diese entgegen den Ausführungen des Finanzamtes für den gesamten Zeitraum nach Abschluss des Einbringungsvertrages per 13.09.2013 bis zur Einstellung der Beratungstätigkeit im Juli 2015 mit monatlich 5.000 netto zur Verrechnung gelangt sind. Zu beachten ist weiters, dass die gegenständliche Gesellschaft bereits 2007 gegründet worden ist. Im Zeitraum Jänner bis September 2013 und somit bis zur Einbringung wurde die Geschäftsführung mit monatlich netto 2.500 entlohnt. Daraus ergibt sich für 2013 die kritisierte Gesamtsumme von netto 37.500. Hervorzuheben ist, dass die gegenständlichen Beanstandungen zu den Geschäftsführerbezügen erstmals vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 30.10.2017 vorgebracht worden sind und definitiv nicht gerechtfertigt sind. Wären diese Fragestellungen schon bei vollständiger Ermittlung im Außenprüfungsverfahren an unseren Mandanten herangetragen worden, hätten diese schon längst aufgeklärt werden können.

Zu den Behauptungen der unklaren Vereinbarungen mit Y ist grundlegend und wiederholt anzumerken, dass es sich beim damaligen Geschäftspartner Y einerseits ausdrücklich um keinen nahen Angehörigen iSd einkommensteuerlichen Auslegungen handelte. Entsprechend der laufenden Rechtsprechung des VwGH fehlt es bei Rechtsbeziehungen zwischen Fremden, welche sich grundsätzlich nichts zu schenken pflegen, nämlich nicht an dem üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Auch verweisen wir auf die in diesem Fall uneingeschränkte zivilrechtliche Rechtswirksamkeit mündlicher Verträge. Die Behauptung in einem Rechtsmittelverfahren vor dem BFG, dass Vereinbarungen mit einem "fremden Dritten" noch unklar sind, kann nur bedeuten, dass das zuständige Finanzamt seiner Verpflichtung,

entsprechende Ermittlungsschritte vorzunehmen, nicht ausreichend nachgekommen ist. Tatsache ist, dass zwischen den Vertragsparteien sehr Vieles auf "Handschlagbasis" mündlich vereinbart war. Tatsache ist aber auch, dass Herr Bf. sämtliche Vereinbarungen im Detail erläutern kann und zumindest soweit gefordert auch schon erläutert hat. Wenn noch immer offene Fragen bzw. Unklarheiten bezüglich den Honorarsummen, der Umsatzbeteiligung, der Gründe für die Beendigung etc. gegeben sind, verwundert es, warum diese ergänzenden Fragen nicht an unseren Mandanten herangetragen worden sind, sondern es offensichtlich dem BFG überlassen wird, zu ermitteln. Selbstverständlich kann und wird bei Bedarf unser Mandant auch die allenfalls noch offenen Punkte entsprechend aufklären. Zu beachten ist lediglich, dass mündliche Vereinbarungen bekanntermaßen den Nachteil in sich tragen, im Nachhinein von den Vertragsparteien auch unterschiedlich wahrgenommen und ausgelegt zu werden. Dies hat auch zum endgültigen Scheitern der Zusammenarbeit der Vertragsparteien im Jahr 2015 beigetragen. Diese im Wirtschaftsleben immer seltener werdende gelebte "Handschlagsqualität" kann aber keine Auswirkung auf die Anwendungsvoraussetzungen einer Einbringung haben. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass unser Mandant in seinem Geschäftsleben seit jeher mündliche Verträge auf Handschlagbasis gepflegt hat. Zahlreiche weitere Beispiele könnten von unserem Mandanten näher erläutert werden. Auch unsere Kanzlei pflegt mit vielen unserer Mandanten eine jahrzehntelange Zusammenarbeit auf Basis mündlicher Vereinbarungen, zumal eine faire und partnerschaftliche Zusammenarbeit eben auf Handschlag beruhen kann und unseres Erachtens sogar sollte.

Auch die vorgebrachten Unstimmigkeiten hinsichtlich des Zeitpunktes der Beendigung der Zusammenarbeit mit Y können nicht nachvollzogen werden. Tatsache ist, dass im Zuge der im Sommer 2015 endgültig mit Y beschlossenen Trennung unter Fremden vereinbart worden ist, Honorare bis einschließlich Juni 2015 zur Abrechnung zu bringen. Der Geschäftsführerbezug wurde von Seiten der X GmbH richtigerweise bis zum offiziellen Ende der Zusammenarbeit gewährt. Insbesondere ist zu beachten, dass die Beendigung der Zusammenarbeit ausschließlich durch unseren Mandanten als Geschäftsführer der X GmbH zum Wohle der Gesellschaft erfolgt ist. Ein ganz wesentlicher Grund für die Beendigung war die Entwicklung bzw. strategische Ausrichtung von Y, welche von unserem Mandanten als Geschäftsführer der GmbH nicht mitgetragen worden ist, sowie die befürchteten wirtschaftlichen Schwierigkeiten (unter Verweis auf zahlreiche gerichtsanhängige Verfahren von Y). Zum Schutz des Gesellschaftsvermögens wurde daher die Beendigung unter den gegebenen Bedingungen vereinbart. Keinesfalls handelt es sich, wie vom Finanzamt unbegründet behauptet, um eine nachgeschobene Schutzbehauptung. Wenn das Finanzamt nunmehr meint, keine nachvollziehbaren Gründe zu sehen, liegt es wohl auch daran, dass unser Mandant bislang niemals aufgefordert worden ist, die Beweggründe und Bedenken im Detail zu erläutern. Diese können aber selbstverständlich im Verfahren vor dem BFG noch im Detail und sehr umfassend von unserem Mandanten erläutert werden.

Sollten noch weitere Fragen offen sein, welche aus Sicht der Rechtsmittelbehörde für die Entscheidung von Bedeutung sind, werden diese von unserem Mandanten selbstverständlich gerne im Detail erläutert werden. Insbesondere sprechen wir dabei sämtliche vom Finanzamt angeführte Fragen an, neben dem Zeitpunkt, den Gründen und den Modalitäten für die Beendigung der Beratungstätigkeit auch die in Frage gestellten Honorarsummen bzw. die angeführte Umsatzbeteiligung.

Zu den Vorbringen, dass eine tatsächliche Übertragung des Vermögens nicht stattgefunden hat, verweisen wir auf die gesetzlichen Vorgaben des Art. III UmgrStG, welche zur Gänze erfüllt worden sind. Im Detail verweisen wir auf unsere Beschwerde und den Vorlageantrag.

Zu den Vorwürfen, es wurden keinerlei Nachweise über die Erweiterung des Geschäftsfeldes auf Russland vorgelegt, muss entschieden entgegen gehalten werden, dass die Vorlage von Nachweisen bislang in keinem Stadium des Verfahrens gefordert war. Weiters bestehen überhaupt keine begründeten Anhaltspunkte, dass die Erläuterungen unseres Mandanten bloße Schutzbehauptungen seien. Diese vollkommen unbegründeten Annahmen werden auf das Schärfste zurückgewiesen. Es entsteht der Eindruck, dass die im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen im Nachhinein auf Biegen und Brechen, sogar unter Einbeziehung überhaupt nicht fundierter Argumente, begründet werden sollen. Selbstverständlich könnten auch diese Behauptungen nachgewiesen werden, da im gegenständlichen Zeitraum zahlreiche Gespräche mit russischen Unternehmen geführt worden sind. Mails, Flugtickets, Termine in Moskau, Präsentationen, etc. belegen dies.

Zur Thematik der Übertragung des Firmenwertes bzw. Kundenstockes wird nochmals verwiesen, dass entgegen VwGH vom 26.06.2014 ein gesonderter Wert in der Einbringungsbilanz nicht zum Ansatz gekommen ist.

Warum die Beendigung der Vertragsbeziehung durch eine persönliche Verfügung durch den Leistungsträger Herrn Bf. erfolgt sein soll, wird vom Finanzamt nicht näher begründet und ist auch nicht schlüssig nachvollziehbar, zumal damit keine Vorteile für die Person Bf. verbunden waren. Vielmehr bestanden aus der Sicht der Gesellschaft gewichtige Gründe für die Einstellung. Auch die Umstände die zur Gründung der AA-Gesellschaften geführt haben sind eindeutig nachvollziehbar und können gerne nochmals erläutert werden."

Zu diesen Ausführungen hat das Finanzamt in der Stellungnahme vom 25. April 2018 umfängliche, den gesamten bisherigen Verfahrensverlauf darstellende, detaillierte Ausführungen gemacht und am bisher vertretenen Rechtsstandpunkt festgehalten.

Dazu hat der Bf. in der Eingabe vom 25. Mai 2018 Folgendes angemerkt:

"Wie bereits mehrfach dargestellt, wurden im Zuge der Einbringung sämtliche Vorgaben des UmgrStG beachtet und umgesetzt. Darüberhinaus wurden auch die Rechtsauslegungen des BMF (UmgrStRI) vollständig beachtet und berücksichtigt.

Es gibt keine uns mitgeteilten Gründe, die rechtfertigen würden, sämtliche Aussagen unseres Mandanten grundsätzlich in Frage zu stellen sowie als widersprüchlich oder gar substanzlos bzw. falsch zu beurteilen. Unser Mandant war immer umfassend bereit, zur Klarstellung beizutragen. Sollten Fragen im Prüfungsverfahren offen geblieben sein, liegt das nicht im Verantwortungsbereich unseres Mandanten. Es wird mit allem Nachdruck zurückgewiesen, dass unser Mandant "seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nicht nachkommt." Unverständlich ist beispielsweise, dass nicht vorgelegte Unterlagen (Mails, Flugtickets, Termine in Moskau) bzw. schriftlich nicht dokumentierte nähere Erläuterungen (zur Beendigung der Vertragsbeziehung) zum Vorwurf gemacht bzw. als substanzlose Vorbringen bezeichnet werden, obwohl diese im Prüfungsverfahren nie angefordert und die Aussagen unseres Mandanten diesbezüglich damals nicht in Zweifel gestellt wurden. Selbstverständlich liegen zB zahlreiche Dokumentationen der Reisetätigkeit nach Russland vor, welche auch jederzeit übermittelt werden könnten.

Unser Mandant stand und steht mit Y in keiner persönlichen Nahebeziehung, die gesamte damalige Zusammenarbeit wurde unter Fremden abgewickelt. Daher meinen wir, dass das detaillierte Erheben sämtlicher Vertragsdetails der Zusammenarbeit mit Y, insbesondere die nach der erfolgten Einbringung eingetretene, ursprünglich nicht vorhersehbare Entwicklung nicht entscheidungsrelevant sind. Sollten Sie anderer Ansicht sein, sind wir jedoch gerne bereit, Ihnen sämtliche Fragen, die aus Ihrer Sicht für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes erforderlich und für Sie noch nicht beantwortet sind, umfassend, wenn nötig auch in einem persönlichen Gespräch, zu beantworten. Dementsprechend verzichten wir aus Gründen der Verfahrensökonomie vorerst auf eine detaillierte Gegenstellungnahme zu sämtlichen vorgeworfenen Punkten und beantworten bzw. widerlegen diese gerne, sofern Sie es als zuständiges Gericht für entscheidungsrelevant erachten."

Die Abgabe einer weiteren Stellungnahme dazu wurde vom Finanzamt als entbehrlich erachtet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. EINKOMMENSTEUER 2013 bis 2015

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an jenen Kriterien zu messen, die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Denn bei derartigen Rechtsbeziehungen fehlt es an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 26.5.1999, 99/13/0039 und die dort zitierte Vorjudikatur mit weiteren Nachweisen).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch der zwischen dem Bf. als Einbringenden seines Einzelunternehmens und der X GmbH als aufnehmende Körperschaft, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. ist, am 13. September 2013, unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG abgeschlossene Einbringungsvertrag entsprechen.

Im Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens mit dem Stichtag 1. Jänner 2013 und auch während des gesamten Streitzeitraumes ist der Bf. für einen einzigen Kunden, die Fa. Y, beratend tätig geworden, wofür auf Grund einer mündlichen Vereinbarung mit der Fa. Y ein monatlicher Honoraranspruch von 20.000 € netto bestanden hat.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016 hat der Bf. angegeben, dass neben dem Einbringungsvertrag und den dazugehörigen Bilanzen "weitere Vereinbarungen nicht vorhanden sind." Im Zuge der Besprechung vom 25. Mai 2016 hat der Bf. zur Frage, ob eine Geschäftsführervereinbarung bzw. eine Vereinbarung über die Überlassung der Arbeitskraft mit der X GmbH abgeschlossen worden sei, Folgendes angegeben:

"Ich habe keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen. Ich habe eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen. Vereinbart wurde die Basis zu verbreitern. Man wollte mehrere Kunden neben Y aufbauen. Ich habe vereinbart, dass ich monatlich 5.000 bekomme und die

Arbeitsleistung erbringe" (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. April 2018, Seite 7, erster Absatz).

Unter Bedachtnahme auf die unbestrittene Tatsache, dass der Bf. im Rahmen des eingebrachten Einzelunternehmens der einzige Leistungsträger war, der gegenüber dem einzigen Kunden, Y, die Beratungsleistungen erbracht hat, hätte eine fremde Körperschaft wohl zweifellos auf den Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages mit dem Bf. bestanden, der ihr garantiert hätte, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der GmbH weiter erbracht werden. Denn weder im Einzelunternehmen noch in der X GmbH waren Dienstnehmer beschäftigt.

Außerdem bedarf es wohl keiner näheren Ausführungen, dass der an den Bf. in der Zeit von Jänner bis September 2013 bezahlte monatliche Geschäftsführerbezug von 2.500 € netto und die Erhöhung ab Oktober auf 5.000 € netto von einem fremden Geschäftsführer in Anbetracht der Tatsache, dass die erbrachten Leistungen von der Fa. Y mit 20.000 € monatlich honoriert worden sind, keinesfalls als leistungsadäquat akzeptiert worden sei. Noch dazu, wo diese vom Bf. aufgebaute, erfolgreiche Geschäftsbeziehung bereits langjährig bestanden hat.

Auch aus dem vom Bf. in den Vorlageanträgen ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028 kann mit Rücksicht auf die Begründungserwägungen des Gerichtshofes nichts für seinen Rechtsstandpunkt gewonnen werden:

"Der in der Einbringungsbilanz dargestellte Firmenwert ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen. Damit lag aber - im Hinblick auf die Entnahmen - zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages kein positiver Verkehrswert vor, sodass schon aus diesem Grund die Regelungen des UmgrStG nicht anwendbar sind."

Da demnach der vorliegende Einbringungsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, sind die Einkünfte aus der Unternehmensberatung zu Recht dem Bf. als Einzelunternehmer zugerechnet worden. Da sich das gesamte Vorbringen des Bf. ausschließlich gegen die grundsätzliche Nichtanerkennung der Einbringung des Einzelunternehmens in die X GmbH wendet, war die schätzungsweise Berücksichtigung der Reise- und Fahrtspesen sowie der Werbeaufwendungen keiner näheren Überprüfung zu unterziehen. Einen diesbezüglich ziffernmäßig begründeten, schlüssigen Beschwerdeantrag hat der Bf. nicht vorgebracht.

2. WIEDERAUFNAHME DES VERFAHRENS HINSICHTLICH EINKOMMENSTEUER 2013

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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 303, Tz 21 und die dort zitierte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 303, Tz 24 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Das Finanzamt hat unter Tz 3 "Wiederaufnahme" im Bericht vom 15. November 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung eine Reihe von neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel im Einzelnen angeführt. In der Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juni 2017 wurden diese wiederholend wiedergegeben und es wurde auch bemerkt, dass die steuerlichen Auswirkungen keinesfalls als geringfügig anzusehen seien.

Im Vorlageantrag wird vom Bf. nicht in Abrede gestellt, dass die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Umstände nicht neu hervorgekommen wären, sondern es wird lediglich deren materiellrechtliche Würdigung und damit ihre Eignung, eine anderslautende Entscheidung zu bewirken, bekämpft. Diesbezüglich wird jedoch, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen unter Punkt 1. verwiesen.

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. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des

Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Entscheidung der Streitfrage, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an den vom VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu messen sind, entspricht der Rechtsprechung (vgl. insbesondere VwGH 26.5.1999, 99/13/0039); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 13. September 2018