

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache ***Bf1*** vertreten durch Micheael Haberl, Winkler Straße 516, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 5. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 29. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie die Beschwerde vom 11. September 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Juli 2016 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***5*** zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer 2010 wird mit 74.944,23 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2011 wird mit 56.846,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Einkommensteuer 2010 und 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer 2012 wird wie in der Beschwerdeverentscheidung vom 16.10.2018 mit 67.308 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2013 wird wie in der Beschwerdeverentscheidung vom 16.10.2018 mit 0 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer, Herr ***1*** ***2*** (im Folgenden Bf.) war in den Streitjahren 2010 - 2013 Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** ***2*** GmbH (Beteiligung 100%, monatliche Geschäftsführer-Bezüge iHv x Euro) und Gesellschafter-Geschäftsführer der ***4*** Vertriebs GmbH (Beteiligung 40%, monatliche Gf-Bezüge iHv x1 Euro).

Hinsichtlich seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit führte er freiwillig Bücher gem. § 4 Abs 1 EStG.

Für die Jahre 2010 bis 2012 errechnete der Bf. das steuerliche Ergebnis wie folgt:

[...]

Für das Jahr 2013 erklärte der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 7.046,66 Euro.

Zusätzlich flossen dem Bf. aus diesen Beteiligungen Dividenden iHv 32.000 Euro (2010), 20.800 Euro (2011) bzw. 21.200 Euro (2012) zu, die er als endbesteuerte Betriebseinnahmen erfasste.

Er erzielte außerdem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 6.9.2012 wurde der Bf. erklärungskgemäß zur Einkommensteuer 2010 (mit Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv 16.372,12 Euro) und 2011 (mit Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv 45.230,32 Euro) veranlagt.

Mit Vorhalt vom 28.10.2013 ersuchte das Finanzamt um Aufklärung folgender Punkte:

„Angesichts der Änderungen zu 2009 wird hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit um nachstehende Erläuterungen für 2010 und 2011 ersucht:

-KZ 9040: Darstellung, wie sich die Erlöse zusammensetzen.

-KZ 9090: Darstellung, welche übrigen Erträge hier erklärt wurden.

-KZ 9220: in welchem Zusammenhang stehen die hier angeführten Zinsen mit den Einkünften?

- KZ 9230 übrige Aufwendungen: Um detaillierte Auflistung wird gebeten.
- KZ 9330 und 9283: Um Auflistung und Darstellung des Zusammenhanges zu den vorliegenden Einkünften aus selbst. Arbeit wird ersucht.
- KZ 9360 sonstige Rückstellungen: Um Darstellung wird ersucht.
- KZ 9370: in welchem Zusammenhang stehen diese Verbindlichkeiten mit den erklärten Einkünften.“

Am 29.4.2014 wurden die Verfahren wiederaufgenommen (die Wiederaufnahme ist nicht angefochten) und mit den vorläufigen **Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011 vom 29.4.2014** wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit abweichend von der Erklärung mit 170.383,85 Euro (2010) bzw. 156.901,19 Euro (2011) festgesetzt, „da dem Auskunftersuchen nicht nachgekommen wurde“.

Die Einkünfte berechnete (schätzte) das Finanzamt, indem es die Einnahmen aus Gf-Bezügen und die Dividenden zusammenrechnete, davon 6% pauschale Betriebsausgaben, die SV-Beiträge und den Grundfreibetrag für investierte Gewinne iHv 3.900 Euro abzog.

In der gegen die (vorläufigen) Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 29.4.2014 eingebrachten **Beschwerde** vom 5.6.2014 beantragte der Bf. die erklärungskonforme Veranlagung.

Hinsichtlich der Rückstellungen brachte er vor, dass die ***3*** ***2*** GmbH mit der Firma Wortlaut (***4***) einen Handelsvertretervertrag abgeschlossen hat, mit dem die Alleinvertretung der Produkte der Fa. ***4*** in Österreich vereinbart wurde.

*„Auf Grund der Aktivitäten der ***3***-***2*** GmbH und Herrn ***Bf1*** hat sich der Absatz von ***4***-Produkten so gut entwickelt, dass ***4*** im Jahre 2009 versuchte, den Vertrag mit der ***3*** ***2*** GmbH aufzulösen um durch die Gründung einer eigenen ***4***-Vertriebsgesellschaft in Österreich auch an den Geschäftsmöglichkeiten des Vertriebes in Österreich zu partizipieren.“*

Von der Firma ***4*** Deutschland seien Pflichtverletzungen der ***3*** ***2*** GmbH mit der Absicht behauptet worden, die zustehende Abfertigung streitig zu machen.

Nach zähen Verhandlungen habe man sich darauf geeinigt, den Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer der neu gegründeten ***4***-Vertriebs GmbH zu verpflichten.

*„Durch den Wegfall der ***4*** Vertretung war eine Ergebnisverschlechterung bei der ***3***-***2*** GmbH in den nachfolgenden Jahren zu erwarten. Zur Abfederung wurde*

zwischen ***3***-***2*** GmbH und Herrn ***Bf1*** vereinbart, dass für einen Beobachtungszeitraum von 5 Jahren von Herrn ***1*** ***2*** bei Verlusten der ***3***-***2*** GmbH Entschädigungszahlungen bis zu einer Höhe von € 300.000,00 - eine mögliche Größenordnung der im Streitfall zu erkämpfenden Vertreterabfindung von ***4*** - geleistet wird.“

Angeregt wurde weiters eine mündliche Erörterung.

Mit Ersuchen vom 7.7.2014 forderte das Finanzamt den Bf. um die Vorlage folgender Unterlagen auf:

„Da mangels vorliegender Unterlagen eine mündliche Erörterung zum derzeitigen Zeitpunkt nicht zielführend erscheint, wird vorher um Vorlage

- der Gewinnermittlungen gem. § 4 Abs. 1 EStG für 2010 und 2011 ersucht

- der detaillierten Auflistung der Ausgaben 2010 + 2011 und deren belegmäßigen Nachweis ersucht

*- aller relevanten Vereinbarungen (Verträge) mit der ***4*** und der ***3***-***2*** GmbH gebeten.*

Nach Vorlage dieser Unterlagen wird zwecks Terminvereinbarung der begehrten mündl. Erörterung mit dem steuerlichen Vertreter Kontakt aufgenommen werden.“

Am 2.3.2015 erinnerte das Finanzamt den Bf. an den Vorhalt.

Mit Schreiben vom 24.6.2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. abermals um die Vorlage von Unterlagen:

*„Um Vorlage der Ermittlung Ihrer Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 als Gesellschafter-GESCHÄFTSFÜHRER der ***3***-***2*** GmbH für die Jahre 2010 und 2011 wird ersucht.*

*Dabei sind Einnahmen und Ausgaben, die aus Ihrer BETEILIGUNG an der ***3***-***2*** GmbH resultieren, NICHT zur berücksichtigen.“*

Im Jahr 2016 kam es schließlich zu einer **abgabenbehördlichen Überprüfung** der Jahre 2010 - 2013 in der das Finanzamt folgenden hier streitgegenständlichen Sachverhalt festgestellt hat:

I. Dotierung Rückstellung

Die ***3*** ***2*** GmbH hatte ursprünglich das alleinige Vertretungsrecht der Produkte der Firma ***4*** (Wortlaut) in Österreich.

Mit 31.12.2009 wurde dieser Vertrag aufgelöst.

Zeitgleich erfolgte die Gründung der ***4*** Vertriebs GmbH, die den Verkauf der Produkte in Österreich übernahm. Der Bf. wurde zum Geschäftsführer der ***4*** Vertriebs GmbH bestellt und am Unternehmen mit 40% beteiligt.

Die ***3*** ***2*** GmbH hat im Zuge der Vertragskündigung auf sämtliche Abfindungsansprüche gegenüber der Firma ***4***, Deutschland verzichtet.

Am 09.11.2009 wurde dazu eine Vereinbarung zwischen der ***3*** ***2*** GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer ***Bf1***, und Herrn ***Bf1*** abgeschlossen. Punkt 6 dieser Vereinbarung führt aus:

*„Da in der Beendigung des Alleinvertretungsvertrages für Österreich der ***3*** ***2*** GmbH mit der ***4*** GmbH & Co KG und dem Verzicht auf allfällige Abfindungsansprüche unternehmensrechtlich eine verdeckte Einlagenrückgewähr bzw. steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werden kann, verpflichtet sich Herr ***Bf1*** zur Vermeidung dieser Rechtsfolgen gegenüber der ***3*** ***2*** GmbH zu folgender Ersatzleistung:*

*Kann der Ertragsausfall der ***3*** ***2*** GmbH durch den Wegfall der Vertretung für ***4*** GmbH & Co KG Produkte nicht durch die bestehenden und neue Geschäftsfelder kompensiert werden, so wird Herr ***Bf1***, soweit sich aus der Saldierung der Jahresergebnisse der ***3*** ***2*** GmbH von 2010 – 2014 ein Verlust ergibt, diesen bis zur Höhe von Euro 300.000 ersetzen. Die Endrechnung der Ersatzleistung erfolgt nach Vorliegen des Jahresabschlusses zum 31.12.2014 der ***3*** ***2*** GmbH.“*

Für mögliche Ersatzleistungen an die ***3*** ***2*** GmbH bildete der Bf. folgende Rückstellungen:

Im Jahr 2010 bildete er eine Rückstellung iHv 100.000,- Euro.

Diese Rückstellung wurde im Jahr 2011 um 75.000,- Euro erhöht.

Im Jahr 2012 wurde die Rückstellung um weitere 115.000,- Euro erhöht.

In den Jahren 2010 bis zur Umwandlung im Jahr 2013 hat die ***3*** ***2*** GmbH einen steuerlichen Gesamtverlust iHv 4.212,78 Euro erklärt.

Mit Umwandlungsvertrag vom 20.12.2013 - Stichtag 31.03.2013 - wurde die ***3*** ***2*** GmbH gem. Art II UmgrStG auf den Beschwerdeführer und damaligen Alleingesellschafter umgewandelt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung waren diese Rückstellungen nicht zu bilden.

II. Beteiligungen als Betriebsvermögen

Bei der Berechnung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 1 EStG) wies der Bf. die Beteiligungen an der ***3*** ***2*** GmbH (100%) und der ***4*** Vertriebs GmbH (40%) als notwendiges Betriebsvermögen in Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit aus.

Dieser Ausweis hatte zur Folge, dass neben seinen Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit (x Euro monatlich für die Tätigkeit bei der ***3*** ***2*** GmbH, x1 Euro monatlich für die Tätigkeit bei der ***4***) in den Jahren 2010 und 2011 auch die ausbezahlten Dividenden als Betriebseinnahmen erfasst wurden.

Nach Ansicht der BP lag kein Betriebsvermögen vor und die Dividenden wurden als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst.

III. Aufwand Zinszahlungen

Für als „Zinszahlungen“ bezeichnete Aufwendungen (lt. vorgelegter GuV sind das „Zinsen Bankkredite“ und „Zinsen ***3*** ***2*** GmbH“) konnte der Bf. keine betriebliche Veranlassung nachweisen, weshalb der Abzug nicht zulässig sei.

IV. pauschale Betriebsausgaben

Da die Dividendenerträge keine Betriebseinnahme darstellen, sei die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Betriebsausgaben im Ausmaß von 6% der Einnahmen in den Jahren 2010 und 2011 zu kürzen (kein Abzug als Betriebsausgabe im Ausmaß von 6% der Dividenden).

In Folge der abgabenbehördlichen Überprüfung erließ das Finanzamt am 22.7.2016 **Einkommensteuerbescheide** für die Jahre **2012** und **2013**.

2012 kam es darin zu folgenden Änderungen gegenüber der Erklärung:

1. Die Erhöhung der Rückstellung wurde nicht anerkannt (-115.000 Euro).
2. Die Zinszahlungen iHv 15.108,57 Euro wurden mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

3. Die Dividenden aus den beiden Beteiligungen wurden als Einkünfte aus Kapitalvermögen (statt Einkünfte aus selbständiger Arbeit) erfasst.

Da das Finanzamt nicht klären konnte, ob für diese Dividenden bereits KESt abgeführt wurde, wurden diese im Rahmen der Veranlagung zum Tarif versteuert.

Hinsichtlich des Jahres **2013** kam es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu nicht angefochtenen Gewinnerhöhungen von insgesamt 1.571,94 Euro (nicht aktivierte Telefonanlage, gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen).

Weiters schätzte das Finanzamt im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Mieteinnahmen für 12 Monate und kam so auf Einkünfte iHv 26.897,58 Euro.

Gleichzeitig bildete die abgabenbehördliche Überprüfung die Grundlage für die **Beschwerdevorentscheidungen** vom 22.7.2018 betreffend die Jahre **2010** und **2011**. Die Bescheide wurden dabei im Sinne des BP-Berichtes dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 140.303,86 Euro (2010) bzw. 137.349,19 Euro (2011) angesetzt wurden.

Die Dividenden, die der Bf. aus seinen Beteiligungen erzielte, wurden als „Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen“ angesetzt (keine Anrechnung der KESt) und die Einkünfte aus VuV wurden erhöht (nicht mehr strittig).

Am 11.9.2016 brachte der Bf. innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist auch eine **Beschwerde** betr. Einkommensteuer 2012 und 2013 ein.

Darin wiederholte er sein Vorbringen betr. die Jahre 2010 und 2011.

Zu den Rückstellungen ergänzte er:

*„Durch den Wegfall der ***4*** Vertretung einerseits und den Verzicht auf eine mögliche Handelsvertreterabfertigung andererseits war eine Ergebnisverschlechterung bei der ***3*** ***2*** GmbH in den nachfolgenden Jahren zu erwarten. Zum Ausgleich wurde zwischen ***3*** ***2*** GmbH und dem Beschwerdeführer vereinbart, dass für einen Beobachtungszeitraum von 5 Jahren von dem Beschwerdeführer bei Verlusten der ***3*** ***2*** GmbH Entschädigungszahlungen bis zu einer Höhe von € 300.000,00 - eine mögliche Größenordnung der im Streitfall zu erkämpfenden Vertreterabfindung von ***4*** - geleistet wird.“*

Zur Ergebnisentwicklung der ***3*** ***2*** GmbH gab er bekannt, dass diese 2010 einen Gewinn iHv 5.228,93 Euro, 2011 einen Gewinn von 13.213,14 Euro, 2012 einen Verlust von 45.429,25 Euro und 2013 wieder einen Gewinn von 22.774,40 Euro erzielt hat.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien zu hoch angesetzt worden: Im Jahr 2013 habe er nur 3 Monate Einnahmen erzielen können.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 16.10.2018 wurden die Bescheide **2012** und **2013** abgeändert.

2012 wurde der Grundfreibetrag von 2.686,24 Euro (Übernahme des ursprünglich beantragten Betrages im BP-Verfahren) auf 3.900 Euro erhöht, die übrigen Punkte abgewiesen.

2013 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 26.897,58 Euro auf 5.723,28 Euro vermindert, da Einnahmen nur hinsichtlich dreier Monate anzusetzen waren.

Hinsichtlich der abgewiesenen, hier weiter strittigen Punkte führte das Finanzamt in der gesonderten Begründung aus, dass die Beteiligung an der ***3*** ***2*** GmbH kein notwendiges Betriebsvermögen darstelle, weshalb die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig sei.

Auch der Höhe nach gäbe es keinen Grund für eine Aufstockung im Jahr 2012, da Verbindlichkeitsrückstellungen mit 80% des Teilwertes zu bewerten sind. Da 2010 - 2012 ein Gesamtverlust von nur 4.212,78 Euro entstanden sei, bleibe bei nur mehr zwei ausstehenden Jahren kein Raum für eine Aufstockung der bis dahin im Ausmaß von 175.000 Euro gebildeten Rückstellung.

Im Jahr 2012 seien keine pauschalen Betriebsausgaben angesetzt worden, vielmehr sei von den „übrigen Betriebsausgaben“ die Dotierung der Rückstellung abgezogen worden.

Im **Vorlageantrag** vom 11.9.2016 machte der Bf. folgende Einwendungen zur Gewinnermittlung der Jahre **2010** und **2011**:

1. Das vom Finanzamt erfolgte Abweichen von der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 1 EStG auf die Pauschalierung gem. § 17 EStG sei rechtswidrig. Man solle der Gewinnermittlung folgen.
2. Die Verlustabdeckungsbestimmung im Vertrag zwischen dem Bf. und der ***3*** ***2*** GmbH sei anzuerkennen und führe unabhängig von der Betriebsvermögenseigenschaft zu einem Aufwand in Höhe der Rückstellung.
3. Der Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG werde für 2010 und 2011 mit dem Grundfreibetrag beantragt.

4. Pflichtversicherungsbeiträge zur SVA seien 2010 und 2011 als Aufwand zu berücksichtigen.
5. Die Dividendenerträge seien endbesteuert und dürften nicht als „nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen“ angesetzt werden.
6. Die Verfahren betr. Vermietung 2006 bis 2008 und 2010 bis 2013 seien im Verfahren vor dem BFG zu vereinigen.

Der Bf. wurde vom BFG aufgefordert, die Beschwerde zu begründen bzw. die strittigen Punkte darzulegen.

Insbesondere wurde er aufgefordert, die Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen, den Antrag betr. Pflichtversicherungsbeiträge zur SVA 2010 und 2011 zu erklären (sie wurden vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden als Aufwand berücksichtigt), die betriebliche Veranlassung der Zinszahlungen zu erläutern, den Teilwert der Verbindlichkeit aus der Verlustabdeckungsbestimmung am 31.12.2012 bekannt zu geben und die Ergebnisermittlung betr. Vermietung samt Belegen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 19.11.2019 erklärte der Bf. dass er die Beschwerde vom 08.09.2016 soweit sie sich auf die Feststellungen der Punkte „Tz 6 Verkauf Wohnung A 2012“ und „Tz 7 AfA Wohnung B“ sowie „Finanzierungskosten Wohnung B“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) bezieht, aus verwaltungsökonomischen Gründen zurückziehe.

Dem Ersuchen, Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen, die betriebliche Veranlassung der Zinszahlung zu erläutern bzw. den Teilwert der Verbindlichkeit darzustellen kam er nicht nach.

Zusammenfassend beantrage er stattdessen:

- a) die gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Einkünfte als Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Rückstellung Ersatzleistung und der geltend gemachten Zinsen und Sozialversicherungsbeiträge erklärungsgemäß zu veranlagern;
- b) die Dividendeneinkünfte wegen der Abgeltungswirkung der bezahlten Kapitalertragssteuer endbesteuert zu betrachten und aus der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2010 - 2012 auszuscheiden;
- c) in den Jahren 2010 - 2012 den Freibetrag für investierte Gewinne mit 13% der steuerpflichtigen Einkünfte mit höchstens Euro 3.900,00 zu berücksichtigen und

d) die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2013 mit dem Ergebnis des Zeitraumes Jänner bis März festzusetzen, wobei er die Feststellungen der Bescheidbegründung zur BVE vom 16.10.2018 zustimmend zur Kenntnis nehme (Einschränkung der Beschwerde auf die in der BVE getroffenen Feststellungen).

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wurden auf Basis der Berechnung der Einkünfte aus dem Gf-Betrieb (hier am Anfang der Entscheidung dargestellt) die Streitpunkte erläutert.

Hinsichtlich der strittigen Rückstellungen wiederholte der Bf. sein Vorbringen und erklärte ausdrücklich, dass er, um eine verdeckte Ausschüttung der ***3*** ***2*** GmbH an ihn zu vermeiden, nicht den Verlust, sondern den Einnahmenausfall ersetzen sollte.

Das als „Verlust“ bezeichnete Ergebnis betreffe - wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 19.9.2019 angegeben - das unternehmensrechtliche Ergebnis (2010 – 2013 wurde ein kumulierter Verlust von fast 500.000 Euro erzielt und nicht - wie im Vorlageantrag ausgeführt - das steuerliche Ergebnis (kumuliert 2010 – 2013 rund 4.000 Euro Verlust).

Zu den Zinsen erklärte der Bf., dass die „Zinsen Bankkredite“ einen 2010 mit rund 247.000 Euro aushaftenden Kredit des Bf. betreffen, der dazu benutzt worden sei, die Stammeinlage des Bf. in die ***4***-Vertriebs GmbH iHv 40.000 Euro zu leisten. Weiters diene er dazu, ein der Höhe und des Entstehungszeitpunktes nach unbekanntes Darlehen der ***3*** ***2*** GmbH an ihn zurück zu zahlen.

Die als „Zinsen ***3*** ***2*** GmbH“ bezeichneten Aufwendungen beträfen die Verzinsung des Verrechnungskontos. Für welche betrieblichen Aufwendungen der negative Saldo allfällig verwendet wurde, konnte er trotz Nachfrage nicht angeben.

Zu der als Betriebsvermögen ausgewiesenen Beteiligung an der ***4*** Vertriebs GmbH wurde festgestellt, dass in den Streitjahren der Bf. mit 40%, Herr ***6*** mit 26% und Herr ***7*** mit 34% beteiligt waren.

Dadurch, dass der Bf. und sein deutscher Vertreterkollege ***6*** die Stimmenmehrheit innehatten und ein gemeinsames Interesse daran hatten, die Vertretung der Produkte selbst als Geschäftsführer vorzunehmen, sei die Beteiligung betriebsnotwendig.

Einen formellen Stimmrechtsbindungsvertrag gibt es nicht, nur ein persönlich gutes Einvernehmen.

Rechtslage

§ 4 EStG 1988

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

1. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie (...)

§ 8 KStG 1988

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der vom Finanzamt festgestellte Sachverhalt wird vom Bf. nicht bestritten und kann damit als erwiesen angenommen werden.

2. Mittlerweile unstrittige Feststellungen

A. Abzugsfähigkeit Sozialversicherungsbeiträge

Der Bf. hat unstrittig Sozialversicherungsbeiträge geleistet und zwar iHv 13.716,15 Euro (2010), 16.670,81 Euro (2011) und 16.128,01 Euro (2012).

Das Finanzamt hat die Abzugsfähigkeit nicht bestritten und die Beiträge in den jeweiligen Jahren zum Abzug zugelassen.

Auch im Beschwerdeverfahren sind die Sozialversicherungsbeiträge gem. § 4 Abs 4 Z 1a EStG 1988 in Abzug zu bringen.

B. Dividenden - Endbesteuerung

Das Finanzamt hat bereits im Vorlagebericht eingeräumt, dass für die an den Bf. ausbezahlten Dividenden Kapitalertragsteuer abgeführt wurde und dem Endbesteuerungswirkung zukommt.

Dieser Ansicht ist auch im Beschwerdeverfahren zu folgen.

C. Freibetrag für investierte Gewinne

Der Bf. beantragte, den Freibetrag für investierte Gewinne an die festgestellten Einkünfte anzupassen.

Soweit sich aufgrund erhöhter Gewinne auch der Freibetrag erhöht (dazu später), ist diesem Begehren uneingeschränkt stattzugeben.

D. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2013

Der Bf. hat seine Beschwerden auf die Feststellungen im Rahmen der BVE beschränkt. Diese Feststellungen betreffen den Ansatz von Mieteinnahmen von nur 3 Monaten (statt 12), weil der Bf. seit der Umwandlung das Gebäude nicht an sich selbst vermieten kann.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher auch im Rahmen dieses Erkenntnisses mit 5.723,28 Euro anzusetzen (wie BVE, da die übrige Gewinnerhöhung im Jahr 2013 nicht strittig ist).

3. Strittige Feststellungen

E. Dotierung Rückstellung

Der Bf. hat in den Streitjahren Rückstellungen für Verlustabdeckungen der ***3*** **2*** GmbH in Höhe von 100.000 Euro (2010), 75.000 Euro (2011) und 115.000 Euro (2012) gebildet, während die die ***3*** **2*** GmbH in diesem Zeitraum laut Vorlageantrag einen (steuerlichen) Gesamtverlust iHv 4.212,78 Euro erzielt hat.

Laut den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung sei in der Vereinbarung nicht der steuerrechtliche Verlust, sondern der (höhere) unternehmensrechtliche Verlust (annähernd 500.000 Euro) gemeint gewesen, sodass die Verlustabdeckungsklausel jedenfalls schlagend geworden wäre.

Laut vertraglicher Vereinbarung vom 09.11.2009 hat sich der Bf. explizit deshalb zu der Ersatzleistung verpflichtet, um eine verdeckte Gewinnausschüttung der ***3*** ***2*** GmbH an ihn zu vermeiden:

*„Da in der Beendigung des Alleinvertretungsvertrages für Österreich der ***3*** ***2*** GmbH mit der ***4*** GmbH & Co KG und dem Verzicht auf allfällige Abfindungsansprüche unternehmensrechtlich eine verdeckte Einlagenrückgewähr bzw. steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werden kann, verpflichtet sich Herr ***Bf1*** zur Vermeidung dieser Rechtsfolgen gegenüber der ***3*** ***2*** GmbH zu folgender Ersatzleistung:*

*Kann der Ertragsausfall der ***3*** ***2*** GmbH durch den Wegfall der Vertretung für ***4*** GmbH & Co KG Produkte nicht durch die bestehenden und neue Geschäftsfelder kompensiert werden, so wird Herr ***Bf1***, soweit sich aus der Saldierung der Jahresergebnisse der ***3*** ***2*** GmbH von 2010 – 2014 ein Verlust ergibt, diesen bis zur Höhe von Euro 300.000 ersetzen. Die Endrechnung der Ersatzleistung erfolgt nach Vorliegen des Jahresabschlusses zum 31.12.2014 der ***3*** ***2*** GmbH.“*

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Im Beschwerdefall hat die ***3*** ***2*** GmbH dem Bf. im Jahr 2009 dadurch einen Vorteil eingeräumt, dass sie auf Ansprüche aus Vertretungsrechten gegenüber der ***4*** Deutschland unbedingte verzichtete und es ihrem Alleingesellschafter dadurch erst ermöglichte, sich an der neu gegründeten ***4*** Vertriebs GmbH zu beteiligen. Dieser Vorgang stellt der Definition des VwGH zufolge grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung dar, da der Vorteil nicht in Form einer Gewinnausschüttung gewährt wurde, sondern zunächst verborgen geblieben ist.

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung demgegenüber aus. Davon ist auszugehen, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber seinerseits der Körperschaft

gewährt (vgl. *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, 25. Lfg, § 8 Tz 185, mit zahlreichen Beispielen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist eine eindeutige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (vgl. zB VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013).

Im Beschwerdefall sieht die ausdrückliche Textierung der Vereinbarung vom 09.11.2009 den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen vor:.

Der durch den unbedingten Verzicht auf Vertretungsrechte seitens der ***3*** **2*** GmbH beim Bf. entstandene Vorteil, sich als natürliche Person an der neu gegründeten ***4*** Vertriebs GmbH beteiligen zu können, wurde von den Parteien ***3*** **2*** GmbH und dem Bf. mit maximal 300.000 Euro beziffert.

Dieser Vorteil sollte vom Bf. durch Arbeitsleistungen (Eröffnung neuer Geschäftsfelder) oder Kompensationszahlungen in Höhe der Verluste, maximal in Höhe der Vorteilsgewährung von 300.000 Euro ausgeglichen werden.

Es kommt daher dem Willen des Bf. folgend weder zu einer steuerwirksamen Ausschüttung der ***3*** **2*** GmbH an den Bf. im Jahr 2009, noch zu einer steuerwirksamen Zahlungsverpflichtung des Bf. an die ***3*** **2*** GmbH.

Mangels Steuerwirksamkeit der Zahlungsverpflichtung können auch keine Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

Daher ist es auch unerheblich, ob mit dem in der Vereinbarung angesprochenen Verlust der steuerliche oder der unternehmensrechtliche Verlust gemeint ist, der die Grundlage der für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 9 Abs 4 EStG 1988 konkrete Umstände bildet.

F. Beteiligung als Betriebsvermögen – Bankzinsen

In den Streitjahren 2010 – 2012 hat der Bf. sein Ergebnis aus der Geschäftsführertätigkeit durch freiwillige Bilanzierung gem. § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

Im Rahmen der Bilanzierung hat er als Anlagevermögen die Beteiligungen an der ***3*** **2*** GmbH und der ***4*** Vertriebs GmbH ausgewiesen.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. zB VwGH 24.06.04, 2001/15/0002).

Für Geschäftsführertätigkeitsbetriebe gelten dabei keine besonderen Grundsätze, sodass die allgemeinen Voraussetzungen für die Beurteilung von notwendigem Betriebsvermögen gelten (vgl. Zorn, RdW 1991, 90).

Eine Beteiligung gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck fördert (zB VwGH 26.02.2015, 2012/15/0005 betr. Groß- und Einzelhandel; VwGH 18.9.03, 2001/15/0008 betr. Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft).

Eine wesentliche Beteiligung eines Gesellschafter - Geschäftsführers vermag, Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt, den entsprechenden Einkünften des Geschäftsführers nicht zu dienen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0071 demzufolge die Beteiligung nur ein Merkmal der Einkunftsquelle „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ darstellt).

Zwischen den Interessen der Gesellschafter einerseits und dem Geschäftsführer andererseits besteht insofern ein natürlicher Interessensgegensatz, als die Interessen der Gesellschafter einer GmbH regelmäßig darin liegen, - im Rahmen von Gewinnausschüttungen - einen möglichst hohen Ertrag des für die Beteiligung eingesetzten Kapitals zu erreichen, während das Interesse des Geschäftsführers insofern darin liegt, für seine Geschäftsführungstätigkeit eine möglichst hohe Entlohnung zu erzielen. Da die Entlohnung des Geschäftsführers bei der Gesellschaft eine den Gewinn und in der Folge allfällige Gewinnausschüttungen mindernde Betriebsausgabe darstellt, stehen einander insoweit die Interessen der Gesellschafter und des Geschäftsführers gegenüber. Die Grenze zwischen diesen Interessen wird bei (teilweiser) Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer durch den Fremdvergleich sichtbar, weil davon auszugehen ist, dass einander fremd gegenüberstehende Gesellschafter und Geschäftsführer ihre jeweiligen Interessen bestmöglich wahrnehmen. Dementsprechend ist aber davon auszugehen, dass eine einem Fremdvergleich entsprechende Geschäftsführerentlohnung unbeeinflusst von einer allfälligen Beteiligung vereinbart wird. Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt, vermag damit aber die Beteiligung den entsprechenden Einkünften des Geschäftsführers nicht zu dienen (VwGH 26.07.2017, Ra 2016/13/0020).

Soweit demgegenüber die Ansicht vertreten wird, die Beteiligung diene unzweifelhaft den geschäftlichen Interessen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes und werde auch tatsächlich betrieblich genutzt, weil sie förderlich wäre, um Einnahmen zu erzielen, zu sichern und - über Sondervergütungen für gute Geschäftsführung - zu erweitern, so vernachlässigt diese Ansicht insofern die Fremdüblichkeit, als entweder auch ein fremder Geschäftsführer solche

Einnahmen für gute Geschäftsführung - ungeachtet einer Beteiligung - zu erzielen vermag oder aber tatsächlich die Einnahmen durch die Beteiligung gefördert würden, diesfalls würde sie ein fremder Geschäftsführer (in dieser Höhe) nicht erzielen (vgl. abermals VwGH 26.07.2017, Ra 2016/13/0020).

Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 liegen nur insoweit vor, als die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen; diesfalls lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (vgl. VwGH 9.12.1980, verst.S., 1666, 2223, 2224/79).

Soweit der Bf. vermeint, durch das Erkenntnis des VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0020 sei es zu einer Änderung der Rechtsansicht dahingehend gekommen, dass Beteiligungen generell notwendiges Betriebsvermögen des Geschäftsführer-Betriebes darstellen, ist zu entgegnen, dass der VwGH selbst eine generelle Betriebsvermögenseigenschaft ausschließt (siehe oben). Er stellt vielmehr nur klar, dass eine Beteiligung, die erworben wird, um ein Geschäftsführergehalt zu erzielen - wie in anderen "Branchen" - ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut sein kann. *„Ob dies zutrifft, hängt jeweils von den konkreten Umständen ab (vgl. zu Beteiligungen als Betriebsvermögen etwa Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz 157, m.w.N.; zur einzelfallbezogenen Prüfung ähnlicher Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit Haftungsübernahmen Jakom/Lenneis, a.a.O., § 4 Rz 330, "Bürgschaftsaufwendungen").“*

Damit scheidet zunächst die 100%-ige Beteiligung an der ***3*** ***2*** GmbH als notwendiges Betriebsvermögen aus, da sie ja unter Einbringung des ursprünglich in Form einer KEG geführten Unternehmens gegründet wurde um den Betrieb in anderer Rechtsform weiter zu führen. Im Zuge der Ehescheidung kam die Gesellschaft schließlich in das alleinige Eigentum des Bf., sodass auch daraus kein konkreter Zusammenhang mit Einkünften aus Geschäftsführertätigkeit ableitbar wäre.

Diese Feststellung hat keine Bedeutung in Hinblick auf die Höhe der Steuerlast: Die Dividenden sind nämlich sowohl im privaten Bereich als auch im betrieblichen Bereich eines Einzelunternehmers endbesteuert.

Aus der Feststellung, dass es sich bei der ***3*** ***2*** GmbH nicht um Betriebsvermögen des Geschäftsführer-Betriebes handelt, ergibt sich für den Beschwerdefall, dass die Dividenden beim Bf. (endbesteuerte) Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen.

Die Beteiligung an der ***4*** Vertriebs GmbH wurde eingegangen, um weiter am Vertrieb der Produkte der Firma ***4*** zu verdienen.

An der ***4*** Vertriebs GmbH waren in den Streitjahren der Bf. mit 40%, ***6*** mit 26%, und ***7*** mit 34% beteiligt.

Als Argument dafür, dass die Beteiligung betriebsnotwendig sei, führt der Bf. ins Treffen, dass er und sein deutscher Vertreterkollege Dipl.-Ing. Alt die Stimmenmehrheit inne hatten und daher ein gemeinsames Interesse daran hatten, die Vertretung der Produkte selbst als Geschäftsführer vorzunehmen. Einen formellen Stimmrechtsbindungsvertrag konnte er jedoch nicht vorweisen.

Für die Betriebsvermögenseigenschaft kommt es auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung von zukünftigen Einnahmen und Gesellschafterstellung an (vgl dazu sinngemäß das in Jakom/Lenneis, EStG 2019, § 4 Rz 330 zu "Bürgschaftsaufwendungen" Geschriebene).

Diese Verknüpfung ist im Beschwerdefall nicht gegeben: Mangels Stimmbindungsvertrages kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf. unmittelbar aufgrund seiner Gesellschafterstellung zum Geschäftsführer bestellt wird. Genauso wie der Bf. und ein Gesellschafter die Bestellung zum Geschäftsführer beschließen könnten, könnten sich die beiden anderen Gesellschafter auch darauf einigen, den Bf. als Geschäftsführer abzusetzen. Im Übrigen sollten durch die Gründung (bzw. die Beteiligung des Bf. an) der ***4*** Vertriebs GmbH im Wesentlichen die Einkünfte aus der Vermarktung der Produkte der ***4*** sichergestellt werden und nicht primär „Geschäftsführereinkünfte“ lukriert werden.

Die Beteiligung ist daher kein notwendiges Betriebsvermögen des vom § 22 Z 2 EStG 1988 umschriebenen Betriebes.

Daraus ergibt sich, dass auch die Dividenden der ***4*** Vertriebs GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen und die Zinsen, die im Zusammenhang mit der Stammeinlage stehen, nicht im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit abzugsfähig sind.

G. Zinsen *3*** ***2*** GmbH**

Der Bf. wurde wiederholt aufgefordert, die betriebliche Veranlassung der Zinsen nachzuweisen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erklärte der Bf. erstmals, dass es sich dabei um die Verzinsung des Verrechnungskontos des Bf. handle. Dass der Bf. mit den auf dem

Verrechnungskonto verbuchten Abgängen betriebliche Aufwendungen getätigt hätte, wurde nicht einmal behauptet.

Die verbuchten Zinsen sind daher als privat veranlasst anzusehen und können nicht gewinnmindernd abgezogen werden.

3.1. Rechnerische Darstellung

Rechnerisch stellt sich das Ergebnis aus der Geschäftsführertätigkeit unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen folgendermaßen dar, wobei die erste Spalte die hier getroffene Beurteilung angibt (ohne Angabe = unstrittige Punkte):

[...]

Die Dividenden stellen endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (B und F).

Im Jahr 2013 ist der Beschwerdevorentscheidung zu folgen (Einschränkung der Beschwerde, siehe D).

3.2. 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 Beschwerdefall ist die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen eine Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen eines Geschäftsführerbetriebes darstellen kann, durch die Rechtsprechung des VwGH (Ra 2016/13/0020) nicht eindeutig geklärt weshalb eine Revision zulässig ist.

Graz, am 4. Juni 2020