

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch STEINBERGER Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, Winkelstraße 10, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. November 2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einbringungsvertrag vom 19.12.2005 brachte Herr ***1*** zum Stichtag 31.03.2005 eine Rechtsanwaltskanzlei in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens in die ***Bf1*** unter Anwendung des Art III Umgründungssteuergesetz ein.

Der **Einbringungsvertrag vom 19.12.2005** lautet auszugsweise:

ERSTENS

1. Herr ***1***, geb. ***2***, Rechtsanwalt, ***3***, ***4***, betreibt am Standort ***5***, ***6***, ***7***, eine Rechtsanwaltskanzlei in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens.

Das Einzelunternehmen besitzt zum Einbringungsstichtag und auch heute einen positiven Verkehrswert.

2. Im Firmenbuch des Landesgerichtes ***34*** ist die Firma ***Bf1*** mit dem Sitz in der politischen Gemeinde ***17*** protokolliert. Alleiniger Gesellschafter ist Herr ***1***, geb. ***2***, mit einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,00.

3. Es ergibt sich daher, dass die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft entsprechen.

ZWEITENS

1. Herr ***1*** bringt nunmehr den zu Punkt ERSTENS, 1., dieses Einbringungsvertrages beschriebenen Betrieb mit allen Rechten und Pflichten, als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.03.2005, welche diesem Vertrag als Beilage ./I angeschlossen ist, und die einen integrierten Bestandteil dieses Vertrages bildet, mit dem Stichtag dieser Bilanz in die ***Bf1*** unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen, insbesondere jener des Art. III Umgründungssteuergesetz mit allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte ein; die Firma ***Bf1*** erklärt die Übernahme dieses Vermögens.

2. Die Einbringung des Einzelunternehmens in die ***Bf1*** erfolgt zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des Betriebes des ***1*** durch die ***Bf1*** unter Zugrundelegung der Einbringungsbilanz zum 31.03.2005, Beilage./I.

3. ***1*** haftet dafür, dass die diesem Vertrag als Beilage ./I angeschlossene Einbringungsbilanz zum 31.03.2005 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens darstellt und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die Fahrnisse des Einzelunternehmens sind im Anlagenverzeichnis aufgeführt.

4. Die Vertragsparteien erklären hierzu die Vertragsannahme.

DRITTENS:

1. In Erfüllung der übernommenen Einbringungsverpflichtung überträgt ***1*** an die ***Bf1***:

a) alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, insbesondere auch jene Fahrnisse, die im Anlageverzeichnis dargestellt sind, einschließlich folgender Fahrzeuge;

10, Fahrzeugidentifizierungsnummer: ***8***, (Leasingfahrzeug) mit dem amtlichen Kennzeichen ***9***.

b) alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens.

- c) alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaften und
- d) alle bestehenden Ziel- und Dauerschuldverhältnisse,
- e) alle bestehenden Bankkonten und Bankverbindungen, insbesondere bei der Bank ***11***, BLZ ***12***, Konto Nr. ***13*** und Konto Nr. ***14***.

2. Übergabe und Übernahme zum vertragsgegenständlichen Vermögen und aller mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Rechte und Pflichten auf die Firma ***Bf1*** werden mit Wirkung zum Ablauf des 31.03.2005 vereinbart, sodass ab diesem Zeitpunkt alle Rechte und Pflichten, die das vertragsgegenständliche Vermögen betreffen, der erwerbenden Gesellschaft zustehen bzw. von dieser zu erfüllen sind.

3. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass die steuerlichen Wirkungen der gegenständlichen Einbringung abhängig sind von der Erfüllung aller Steuer- und handelsrechtlichen Voraussetzungen. Die Rechtswirksamkeit dieses Einbringungsvertrages und die damit verbundene Vermögensübertragung ist aufschiebend dadurch bedingt, dass bei allen zuständigen Behörden die fristgerechte Anmeldung erfolgt.

VIERTENS:

1. Die erwerbende und übernehmende Gesellschaft, Firma ***Bf1***, tritt an Stelle des ***1*** in alle Rechtsverhältnisse ein, die zwischen diesem und Dritten bestehen.
2. Die Rechtswirksamkeit dieser vertraglichen Übernahme der Rechtsverhältnisse bedarf der Zustimmung des jeweils betroffenen Dritten, weshalb ***1*** in Erfüllung seiner Abtretungsverpflichtung seine Forderungen aus allen Rechtsverhältnissen an die ***Bf1*** hiermit abtritt. Diese Abtretung ist in ihrer Rechtsgültigkeit davon unabhängig, ob der jeweils betroffene Dritte diesem Übergang des gesamten Rechtsverhältnisses zustimmt oder nicht.
3. Für den Fall der Erteilung dieser Zustimmung treten die Wirkungen der Übernahme des gesamten Rechtsverhältnisses zu denen der Zession hinzu. In Erfüllung der umfassenden Abtretungsverpflichtung des ***1*** übereignet und überträgt dieser alle ihm zustehenden Sicherungsrechte an Mobilien, Wertpapieren und an Forderungen und sonstigen Rechten, soweit diese Sicherungsrechte nicht schon mit der Abtretung der gesicherten Rechte auf die ***Bf1*** ex lege übergegangen sind, hiermit
4. Die Übertragung erfolgt im Sinn des Gesetzes, unter Inanspruchnahme aller Begünstigungen im Sinne des Art. III Umgründungssteuergesetz.
5. Insoweit Sicherungseigentum, das sich im Besitz Dritter befindet, betroffen ist, erfolgt die Übertragung durch Anweisung des ***1*** an den Besitzer, die Sache in Zukunft für ***Bf1*** zu halten.

FÜNFTENS:

Der Betrieb des Einzelunternehmens geht mit allen Nutzen und Lasten mit Ablauf des Einbringungsstichtages, das ist der 31.3.2005, auf die ***Bf1*** über, welche die Vermögenswerte mit denselben Rechten erwirbt und zu besitzen berechtigt ist, wie sie bisher von ***1*** besessen wurden.

Im **Kaufvertrag über die Domain** zwischen Herrn Mag. ***20*** und der ***Bf1*** vom 29.11.2011 finden sich folgende beschwerderelevante Punkte:

1. Bei der ***18***, ***19*** ist seit ***16*** die Internetdomain "****15****" zu Gunsten des Rechtsveräußerers registriert. Eine Kopie des Registerauszuges ist diesem Vertrag als Beilage ./I angeschlossen.
2. Herr ***1*** als Inhaber der Internetdomain ***15*** überträgt und übereignet nunmehr in das alleinige Eigentum und die ausschließliche Befugnis, ***Bf1*** übernimmt und erwirbt in ihr alleiniges Eigentum und ihre ausschließliche Verfügungsbefugnis die vorstehend beschriebenen Internetdomain "****15****" samt allen damit verbundenen Rechten, Ansprüchen und Pflichten.
3. Der einvernehmlich festgelegte Kaufpreis beträgt € 150.000,00 (Euro einhundertfünfzigtausend). Der Kaufpreis ist mit Forderungen des Rechtserwerbers gegen den Rechtsveräußerers zu verrechnen.

...

7. Herr ***1***, geboren am ***2*** erklärt demgemäß seine ausdrückliche Zustimmung und Einwilligung, dass die Internetdomain "****15****" bei der ***18*** sowie den entsprechenden Registerstellen auf den Rechtserwerber ***Bf1*** umgeschrieben werden kann.

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand im Jahr 2015 eine Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO für den Prüfungszeitraum 2009-2013 statt.

Im Betriebsprüfungsbericht finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 7 Abschlussbemerkung

Die Feststellungen betreffend Kapitalertragsteuer 2011 erfolgen im Zuge eines Erstbescheides.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.11.2015 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

Tz. 1

Allgemeines:

Die Prüfung umfasst die Jahre 2009-2012. Herr Mag. ***20*** betreibt eine Anwaltskanzlei in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Es gibt weitere Zweigstellen in ***21*** und ***22***. Herr Mag. ***20*** ist 100% Gesellschafter und Geschäftsführer der GesmbH.

Herr Mag. ***20*** hat das ursprüngliche Einzelunternehmen mit 31.03.2005 gem. Art. III Umgründungssteuergesetz mit allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in die ***Bf1*** eingebracht. Laut Einbringungsvertrag 3 b) wurden u. a. auch alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens eingebracht.

In dieser Summe (€ 1.000.000,--) ist die Domain enthalten, es sei denn sie wurde nicht bilanziert mangels Anschaffungswerten. Die Nichtbilanzierung hindert jedoch nicht den Übergang - wie im Einbringungsvertrag unter 3b) angeführt ist. Die Domain hat schon immer zur Anwaltskanzlei gehört. Eine derartige Domain wird nicht für oder von einer Privatperson angeschafft oder erstellt, sondern für das vormals ursprüngliche Einzelunternehmen.

Dass die Domain bei der Übertragung zurückbehalten wurde, ist aus dem Einbringungsvertrag nicht ersichtlich. Das vorgelegte Gutachten ist unbeachtlich, da die Domain bereits mit der Einbringung übergegangen ist.

Die Domain wurde wirtschaftlich vom Einzelunternehmen und der GesmbH verwendet. Wenn man berücksichtigt, dass lt. Gutachten (ohne auf den Wert im Gutachten einzugehen) die Domain so wichtig und relevant für die Kanzlei ist, muss man davon ausgehen, dass es sich um ein notwendiges Betriebsvermögen handelt.

Es wird festgehalten, dass der "Verkauf" der Domain im Jahr 2011 das hohe Verrechnungskonto des Hrn. Mag. ***20*** teilweise tilgen sollte. Ein Verkauf kann jedoch im Jahr 2011 nicht mehr stattfinden, da die Domain bereits mit der Einbringung im Jahr 2005 übergegangen ist.

Es handelt sich daher um eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 150.000,-- der ***20*** GesmbH an den Gesellschafter und Geschäftsführer Hrn. Mag. ***20***. Die Kapitalertragsteuer ist der GesmbH vorzuschreiben. Die Kapitalertragsteuer trägt der Gesellschafter.

In diesem Punkt wird das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

VGA 2011 150.000,00

davon 25% 37.500,00

Tz. 2

Verkauf Domain:

Sachverhalt:

Mit ***35*** wurde eine Rechnung von Hrn. Mag. ***20*** an die ***Bf1*** über den Verkauf der Domain "****15****" gelegt. Der Kaufpreis betrug € 150.000,-- brutto ohne Vorsteuer. Der Kaufpreis wurde aktiviert und hat das Verrechnungskonto (Forderung der GesmbH an Hrn. Mag. ***20*** von Hrn. Mag. ***20*** um € 150.000,-- vermindert. Eine Abschreibung des Kaufpreises erfolgt nicht. Eine Domain unterliegt durch die Nutzung keinem Wertverzehr. Im Zuge der Prüfung wurde ein Gutachten vom 25.08.2011 über die Wertermittlung - erstellt vom Wirtschaftsprüfer ***23*** - vorgelegt - Bewertungsstichtag 01.08.2011.

Der Auftrag für das Gutachten wurde von Hrn. Mag. ***20*** gegeben. Der Anlass der Bewertung bestand in der beabsichtigten (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung der Domain innerhalb des bestehenden Unternehmensverbundes. Der zu ermittelnde Wert soll einen Anhaltspunkt für die Festsetzung des Einlagewertes bzw. eines angemessenen Veräußerungserlöses bilden. Das Bewertungsergebnis wurde mit einer Bandbreite von € 149.000,-- bis € 166.000,-- festgestellt.

Es wird festgehalten, dass es über das Bewertungsgutachten keine Rechnung gibt. Lt. Tz. 6 des Kaufvertrages sind alle Kosten vom Erwerber zu tragen. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters wurden die Leistungen von Hrn. ***24*** unentgeltlich erbracht. Es gibt keine schriftliche Vereinbarung über den Preis oder die Unentgeltlichkeit.

Einen Gesellschafterbeschluss über den Ankauf der Domain gibt es nicht.

Bei Herrn Mag. ***20*** wurde kein Veräußerungserlös bzw. Gewinn erklärt, da er lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung Hrn. Steinberger, die Domain als Privatperson veräußert hat und die Spekulationsfrist abgelaufen sei. Herr Mag. ***20*** ist seit ***16*** als Kunde (Besitzer) der Domain registriert. Eine Registrierung auf den Erwerber - die Mag. ***Bf1*** erfolgte lt. Abfrage vom 16.05.2014 nicht. Im Kaufvertrag unter Tz. 7 ist angeführt, dass die Internetdomain bei der ***18*** sowie den entsprechenden Registerstellen auf den Rechtserwerber ***Bf1*** umgeschrieben werden kann.

Eine Übertragung der "****25****" zur GesmbH ist bis dato noch nicht erfolgt. Der Grund liegt darin, dass eine Umstellung der IP- Adressen notwendig wäre, was einen enormen Aufwand bedeutet. Diesen wollte man bis dato vermeiden - lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung.

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass am 02.05.2013 die Website ***26*** mit € 3.000,-- aktiviert wurde und auf eine Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben wird.

Rechtliche Würdigung:

Nach Ansicht der Prüferin ist die Domain bereits mit der Einbringung im Jahr 2005 übergegangen. Dies ist dadurch begründet, da laut Einbringungsvertrag 3 b) u. a. auch alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens in die GesmbH eingebracht wurden. In der Einbringungsbilanz sind immaterielle Vermögensgegenstände (Firmenwert) in Höhe von € 1.000.000,-- ausgewiesen.

Anmerkung der Prüferin: Im Zuge der Prüfung wurde der Einbringungsvertrag und die dazugehörige Bilanz aus 2005 abverlangt.

Antwort des steuerlichen Vertreters: Die Akten aus dem Jahr 2005 sind nicht mehr vorhanden da alle Aufbewahrungsfristen, auch jene nach der RAO abgelaufen sind. Außerdem dürfen wir darauf hinweisen, dass für dieses Jahr 2005 bereits eine Betriebsprüfung stattgefunden hat. Die Einbringungsbilanz wurde dann durch das Finanzamt Linz beim zuständigen Firmenbuch besorgt.

Das Finanzamt erließ mit 25.11.2015 einen für das Jahr 2011 den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer. Die Betriebsprüfung führte zu einer Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 2011 in Höhe von € 37.500,00.

Die Bf., vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, erhob am 14.12.2015, eingebracht am 22.12.2015, **Beschwerde gegen den Bescheid** über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2011 vom 25.11.2015, mit dem Hinweis, dass eine entsprechende Begründung nachgereicht werde. Es wird der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt, sowie auf Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 22.12.2015, eingebracht am 23.12.2015, stellte die Bf., vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, einen Antrag auf Fristverlängerung zur Abgabe der Begründung der Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuer 2011 bis zum 01.02.2016.

Am 28.12.2015 erging ein Bescheid-Mängelbehebungsauftrag mit dem Auftrag das Fehlen eines Inhaltserfordernisses, nämlich einer Begründung zur Beschwerde vom 22.12.2015 gegen Kapitalertragsteuer 2011 vom 25.11.2015, bis zum 01.02.2016 zu beheben. Bei Versäumung der Frist gelte die Beschwerde als zurückgenommen.

In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags vom 29.01.2016 reichte die Bf., vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, eine entsprechende Begründung mit folgendem Inhalt nach:

"Auf Seite 3 der Niederschrift der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurde unter Tz. 2 „Verkauf Domain" von Seiten der Finanzverwaltung festgestellt, dass die seinerzeit im Privatbesitz befindliche Homepage ***15*** bereits mit der Einbringung im Jahr 2005 übergegangen wäre und somit ein weiterer Verkauf im Jahr 2011 nicht mehr möglich gewesen wäre. Als rechtliche Würdigung führt die Finanzverwaltung aus, dass unter Punkt 3 b) des Einbringungsvertrags u.a. auch alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens in die GmbH eingebracht wurden. In der Einbringungsbilanz sind immaterielle Vermögensgegenstände (Firmenwert) in Höhe von EUR 1.000.000,00 ausgewiesen. Weiters wird wie folgt ausgeführt: „Dass die Domain bei der Übertragung zurückbehalten wurde, ist aus dem Einbringungsvertrag nicht ersichtlich."

Dieser rechtlichen Würdigung ist allerdings entgegenzuhalten, dass in der RZ 664 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (UmgrStR 2002) dazu Folgendes ausgeführt wird: „Das eingebrachte Vermögen muss genau definiert sein. Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG ist daher, dass für einzubringende Betriebe oder Teilbetriebe auf den Einbringungstichtag:

- von rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden ein Jahres- oder Zwischenabschluss als Grundlage für die steuerlichen Ansätze im Sinne des § 5 Abs. 1 EStG 1988 und
- von den übrigen Einbringenden ein den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entsprechender Jahres- oder Zwischenabschluss erstellt wird.

Als weitere Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG ist eine auf den Jahresabschluss- oder Zwischenabschluss aufbauende Einbringungsbilanz erforderlich.

Die Einbringungsbilanz dient insbesondere der Darstellung des laut Vertrag tatsächlich zu übertragenden Vermögens zu Steuerwerten laut Schluss- oder Zwischenbilanz"

In weiterer Folge ist der RZ 883 zu entnehmen, dass alle Wirtschaftsgüter, die im Zuge einer Einbringung nach Art. III UmgrStG übertragen werden, aber weder im Einbringungsvertrag allgemein umschrieben, noch in der Einbringungsbilanz aufgenommen sind und auch nicht durch eine Klausel als übertragen gelten, als außerhalb des Art. III UmgrStG eingelegt gelten, sodass insoweit Gewinnverwirklichung nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 eintritt.

In RZ 884 der UmgrStR 2002 wird noch einmal deutlich auf die Aussagefähigkeit der Einbringungsbilanz eingegangen indem wie folgt ausgeführt wird: „Die Einbringungsbilanz ist insofern nicht vollständig aussagekräftig und für die übernehmende Körperschaft bilanztechnisch verbindlich, als die Einbringung auch nichtbilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter (immaterielle Rechte), abgeschriebene Wirtschaftsgüter oder geringwertige Wirtschaftsgüter

umfassen kann, die nur im Einbringungsvertrag entsprechend darstellbar sind. Eine Bindung an die Einbringungsbilanzansätze ist auch dann gegeben, wenn es in der Folge bei der übernehmenden Körperschaft zu einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 kommt."

Dazu wird auch im Kommentar zum Umgründungssteuergesetz von Hügel/Mühlehner/Hirschler zu § 12 in Rz 2 wie folgt ausgeführt:

„Grundsätzlich erfolgt die Vermögensübertragung im Zuge der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge. Der Titel des Eigentumserwerbes ist der Einbringungsvertrag. Zusätzlich muss ein sachenrechtliches Verfügungsgeschäft vorliegen, das in der Regel ebenfalls im Einbringungsvertrag enthalten ist. Hinzu kommen die körperliche oder symbolische Übergabe, bei verbücherten Rechten die Einverleibung des Eigentumsrechts im Grundbuch, bei Patent und Markenrechten die Eintragung im Patent- und Markenregister."

Aus den o.a. Randzahlen der Umgründungssteuerrichtlinien sowie der dargestellten Kommentarmeinung ergibt sich die eindeutige Schlussfolgerung, dass das Eigentumsrecht an der Domain mit der Einbringung nicht übergegangen ist, da eine explizite Erwähnung dieser Domain im Einbringungsvertrag nicht erfolgte.

Ein weiterer Aspekt, der für die Zurückbehaltung der Domain spricht ergibt sich aus zivilrechtlicher Sicht, den wir wie folgt darlegen:

Die von der Finanzverwaltung angestellte Interpretation lässt nicht den Schluss eines Übergangs des Eigentumsrechtes zu, da es sich bei der Internetdomain nicht um ein Eigentumsrecht des Einzelunternehmens, sondern allenfalls um ein Nutzungsrecht für den Betrieb des Einzelunternehmens gehandelt hat; lediglich ein Nutzungsrecht kann daher - wenn überhaupt wie nachfolgend noch aufgezeigt wird - durch den Einbringungsvorgang übergegangen sein, keinesfalls jedoch das Eigentumsrecht.

Ein rechtswirksamer Übergang eines Eigentumsrechtes setzt grundsätzlich einen Titel und zusätzlich einen Modus voraus. Selbst wenn die Finanzverwaltung unterstellt, dass sich der Titel aus dem Einbringungsvertrag ergeben würde, so fehlt es jedenfalls am Modus für den Eigentumsübergang. Gerade durch das Fehlen des Modus wird aber klar dass eben kein Eigentumsübergang bewirkt und gewollt war. Vielmehr hat Herr ***1*** auch nach der Einbringung des Einzelunternehmens weiterhin persönlich alle mit der Registrierung dem Erhalt und dem Betrieb der Domain verbundenen Kosten getragen und eine Änderung der Eintragung des Eigentumsrechtes im Register ist gerade nicht erfolgt.

Dies steht auch im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte nicht bewirken, dass der zivilrechtliche

Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an einer mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert (vgl zB VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Zudem ist gemäß der ausdrücklichen Bestimmungen des § 914 ABGB bei der Auslegung von Verträgen nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Bei dieser Vertragsauslegung sind dabei alle den Vertragsabschluss begleitenden Umstände zu berücksichtigen (vgl zB SZ59/223, 7Ob542/91). Darin dokumentiert sich der gesetzliche Auftrag nicht den Buchstaben verhaftend zu bleiben, sondern die Parteiabsicht zu erforschen. Ein solcher übereinstimmender Wille geht als natürlicher Konsens stets vor, auch einer allfälligen Auslegung nach Erklärung- und Verkehrssitte (vgl zB 6Ob160/00y, JBl 2001, 590).

Die von der Finanzverwaltung angestellte geradezu typisierende Betrachtungsweise, unter Hinwegsetzung über die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls und des Parteiwillens einen typischen Sachverhalt zu unterstellen und ein fingiertes Geschehen der Besteuerung zugrunde zu legen, ist weder aus § 21 BAO ableitbar noch mit Art 18 B-VG vereinbar (vgl zB Gassner, Interpretation, 64ff).

Die Absicht der Vertragsparteien war nie, dass das Eigentumsrecht an der Domain auf die ***Bf1*** übergeht. Dies dokumentiert sich - wie bereits ausgeführt - schon dadurch, dass sowohl vor- als auch nach der Einbringung des Einzelunternehmens sämtliche aus der Registrierung, dem Betrieb und dem Erhalt der Domain resultierenden Kosten nicht von der ***Bf1***, sondern weiterhin ausschließlich von Hr. ***1*** persönlich bezahlt wurden und eine Änderung der Eintragung des Eigentumsrechtes im Register grade nicht erfolgt ist."

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 24.11.2016** wurde die Beschwerde vom 14.12.2015 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2011 vom 25.11.2015 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung lautet im Wesentlichen wie folgt: Mit Einbringungsvertrag vom 19.12.2005 wurde zum Stichtag 31.03.2005 eine Rechtsanwaltskanzlei in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens in die ***Bf1*** unter Anwendung des Art. III Umgründungssteuergesetz eingebracht.

Die Einbringung erfolgte lt. Einbringungsvertrag mit allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte. Unter anderem wurden alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, insbesondere auch jene im Anlageverzeichnis dargestellten Fahrnisse, inkl. Fahrzeuge, sowie alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens übertragen. In der Einbringungsbilanz sind immaterielle Vermögensgegenstände (Firmenwert) iHv € 1.000.000,00 ausgewiesen.

Mit ***35*** wurde eine Rechnung in Höhe von € 150.000,00 brutto ohne Vorsteuer von Herrn Mag. ***20*** an die ***Bf1*** über den Verkauf der Domain ***15*** gelegt. Der Kaufpreis wurde aktiviert und das Verrechnungskonto (Forderung der GesmbH an Herrn Mag. ***20***) um € 150.000,00 vermindert. Im Zuge der Prüfung wurde ein Gutachten vom 25.08.2011 über die Wertermittlung mit dem Bewertungsstichtag 01.08.2011 vorgelegt.

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die gegenständliche Domain bereits mit der Einbringung im Jahr 2005 übergegangen sei. Begründet wurde dies mit Punkt 3b) im Einbringungsvertrag. Eine Zurückbehaltung der Domain bei der Übertragung ist aus dem Einbringungsvertrag nicht ersichtlich.

Die € 150.000,00 wurden als verdeckte Ausschüttung der ***20*** GesmbH an Herrn Mag. ***20***, der Gesellschafter und Geschäftsführer ist, behandelt und Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Die "Einbringung" ist ausschließlich ein steuerrechtlicher Begriff, definiert in § 12 Abs 1 UmgrStG. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs 1 UmgrStG müssen kumulativ vorliegen.

Bei der Einbringung von ganzen Betrieben gelten nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter mangels ausdrücklichem Ausschluss im Einbringungsvertrag im Zweifel als mitübertragen, wenn im Einbringungsvertrag eine Formulierung gewählt wird, die den folgenden oder einen ähnlichen Wortlaut aufweist: "Der Betrieb A wird mit allen Aktiven und Passiven übertragen" (VwGH 30.5.2001. 99/13/0024).

Domains sind verkehrsfähige, immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Sie sind bei entgeltlichem Erwerb mit den Anschaffungskosten zu aktivieren, während bei "ursprünglicher Registrierung", d.h. bei "selbst geschaffenen" Domains, lediglich die entstandenen Registrierungs- und Eintragungskosten als Betriebsausgaben absetzbar sind (RV/0057-F/10).

Punkt Drittens 1.a) des Einbringungsvertrages führt aus, dass alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten insbesondere auch jene Fahrnisse, die im Anlagevermögen dargestellt sind, einschließlich folgender Fahrzeuge ... in die ***Bf1*** übertragen werden. Unter Punkt b findet sich dann der Auffangtatbestand, dass "alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens" übertragen werden.

Als Übergabe und Übernahmezeitpunkt wurde im Vertrag der 31.03.2005 angeführt.

Üblicherweise werden im Einbringungsvertrag jene Vermögensteile definiert, welche zurückbehalten werden. Die gegenständliche Domain wurde nicht explizit zurückbehalten. Fremdüblich ist bei Übertragung des Betriebs die Domain mit zu übertragen, insbesondere wenn im Gutachten vom 25.08.2011 unter Pkt. 4 ausdrücklich angeführt wird, dass über die

Domain der gesamte Internetauftritt der Anwaltskanzlei sowie der gesamte Mailverkehr der Gesellschaft abgewickelt wurde und wird. Zitat (ohne Würdigung der Beträge im Gutachten): „Ohne die Domain und deren Bekanntheit könnte ein wesentlicher Teil der Kundenkorrespondenz nicht abgewickelt werden. Außerdem dient die Domain der Förderung der Bekanntheit des Unternehmens und somit nachhaltig der Sicherung der Umsätze sowie der Unternehmensergebnisse“.

Seit der Registrierung am ***16*** wurde die Domain erst für das Einzelunternehmen, danach für die GmbH verwendet. Wenn die Domain aus den angeführten Gründen so wichtig und unerlässlich für das Unternehmen ist, stellt sie notwendiges Betriebsvermögen dar und wäre erst recht bei der Einbringung mit übergegangen.

Den Ausführungen in der Beschwerde wonach für den Übergang der Domain neben Titel auch Modus notwendig sei und eine Eintragung des Eigentumsrechts damals nicht erfolgt ist wird entgegengehalten, dass seitens der steuerlichen Vertretung der Prüferin am 06.09.2014 per e-mail auf die Frage warum bis dato keine Übertragung der ***27*** von Mag. ***20*** an die ***Bf1*** bei ***28*** erfolgte, geantwortet wurde (Zitat): "ist bis dato noch nicht erfolgt, der Grund liegt darin, dass eine Umstellung der IP-Adressen notwendig wäre, was einen enormen Aufwand bedeutet. Diesen wollte man bis dato vermeiden."

Wenn lt. steuerlicher Vertretung der Übergang mit der Einbringung schon allein aus dem Grund nicht erfolgte, weil zwingend Titel und Modus notwendig sind, wird darauf hingewiesen, dass die Änderung bei ***28*** bis November 2016 noch nicht erfolgt ist.

Die Domain ist nach Ansicht des Finanzamtes 2005 in die GmbH eingebracht worden. Das ursprüngliche Einzelunternehmen wurde gemäß Art II UmgStG mit 31.03.2005 mit allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in die ***Bf1*** eingebracht. Es wurden auch alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens eingebracht. Die schon immer zur Anwaltskanzlei gehörende Domain wurde wirtschaftlich vom Einzelunternehmen und der GmbH verwendet. Eine Zurückbehaltung der Domain bei der Übertragung ist aus dem Einbringungsvertrag nicht ersichtlich.

Die Behandlung der € 150.000,00 als verdeckte Ausschüttung im Jahr 2011 erfolgte daher in Konsequenz zu Recht.

Den **Vorlageantrag vom 23.12.2016** begründet die Bf., vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, wie folgt: Es wird auf die Begründung der Beschwerde vom 14.12.2015 verwiesen und es werden folgende Ergänzungen gemacht: "Nach ständiger Rechtsprechung des OGH zur Auslegungsregel des § 914 ABGB ist ein Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Das bedeutet, dass nicht der Wortsinn in seiner gewöhnlichen Bedeutung allein maßgebend ist, sondern der Wille beider

Parteien erforscht werden muss. Unter der gemäß § 914 ABGB zu erforschenden "Absicht der Parteien" ist die dem Erklärungsgegner erkennbare und von ihm widerspruchsfrei zur Kenntnis genommene Absicht des Erklärenden zu verstehen. Es ist dabei das gesamte Verhalten der Vertragsteile, das sich aus Äußerungen in Wort und Schrift sowie aus sonstigen Tun oder Nichttun zusammensetzen kann, zu berücksichtigen (vgl. OGH 8Ob232/99x).

Die Tatsache dass der Wille der Parteien eben nicht darauf gerichtet war die gegenständliche Domain im Wege der Einbringung auf die GmbH zu übertragen manifestiert sich zweifellos dadurch, dass weiterhin Herr Mag. ***20*** - und eben nicht die GmbH - alle mit der Aufrechterhaltung der Domain verbundenen jährlich anfallenden Gebühren getragen hat. Wäre der Wille darauf gerichtet gewesen, dass die Domain auf die GmbH übertragen wird, so hätte nach Durchführung der Einbringung konsequenterweise die GmbH alle mit der Aufrechterhaltung der Domain tragen müssen. Gerade das war aber nicht der Fall."

In den AGB auf ***29*** heißt es in Punkt 3.6. Inhaberwechsel:

Eine Übertragung der Domain an einen neuen Domain-Inhaber setzt eine übereinstimmende Willenserklärung des bisherigen und des künftigen Domain-Inhabers sowie ein vollständig ausgefülltes elektronisches Formular (***30***) voraus. ***28*** kann die Vorlage einer schriftlichen oder fernschriftlichen Bestätigung des bisherigen sowie des künftigen Domain-Inhabers verlangen. Die Bestätigung ist unter Verwendung der von ***28*** zur Verfügung gestellten Formulare zu erbringen.

Soll die Übertragung auf Grund einer gerichtlichen Verfügung erfolgen, ist neben dem elektronischen Antrag die Vorlage einer rechtswirksamen und in Österreich vollstreckbaren Entscheidung eines Gerichts oder Schiedsgerichts erforderlich. Die Domain wird vom neuen Domain-Inhaber mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, insbesondere offenen Verbindlichkeiten des vorherigen Domain-Inhabers, übernommen.

(Anmerkung: Wird die Domain von einem Registrar verwaltet und möchte der neue Domain-Inhaber bei diesem Registrar bleiben, wickelt der Registrar den Inhaberwechsel ab; nur als Direktkunde bei ***28*** erfolgt die Abwicklung direkt dort).

Die Beschwerde wurde am 16.03.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der Niederschrift der mündlichen Verhandlung am 8.6.2021 finden sich folgende Ausführungen: „Mag. ***20*** bringt vor: Es fehlt bereits am Titel für den Eigentumserwerb im Jahr 2005. Es gibt dazu eine sehr klare Regelung in § 914 ABGB und in der zugehörigen Judikatur. Diese besagt, dass bei der Interpretation von Verträgen nicht am starren Wortsinn festzuhalten ist, sondern es ist die Absicht der Parteien maßgeblich. Es war nie die Absicht der Parteien, diese Domain einzubringen, genau deswegen wurde sie auch nicht eingebracht. Die Domain war weiterhin in meinem Portfolio, wie andere Domains auch. Ich bin ja nicht nur für

die Anwaltskanzlei ***20*** tätig sondern bin Unternehmer in mehrere Hinsicht, besitze auch viele andere Domains. Die Domain wurde zurückbehalten wie alle anderen auch. Es wurden von mir auch sämtliche Kosten über die Jahre getragen, woraus ebenfalls ersichtlich ist, dass Absicht der Parteien war, die Domain zurückzubehalten.

Steuerliche Vertretung: Aus steuerlicher Sicht wurde seitens der steuerlichen Vertreter vorgebracht, Herr ***20*** sei vor der Einbringung Einzelunternehmer gewesen und mit dem Einzelunternehmen ein § 4 Abs. 1 EStG-Ermittler. Im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens sei daher nur notwendiges Betriebsvermögen gewesen. Die Domain war nicht Teil des Betriebsvermögens und war demnach nicht Teil der Einbringungsbilanz, auch weil es keine Anschaffungskosten gab und war demnach nicht aktivierungsfähig und hätte daher im Einbringungsvertrag extra angeführt werden müssen. Es hätte eine ausdrückliche Feststellung geben müssen, dass die Domain an die Bf. übertragen wird. Insoweit werde den Ausführungen der Betriebsprüfung nicht zugestimmt.

Amtspartei: Die Amtspartei stimmt diesen Ausführungen nicht zu. Die Domain ist Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gewesen, dies ist aus der Homepage ersichtlich. Die Aufwendungen des Mag. ***20*** für die Domain sind steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlagen.

Steuerliche Vertretung: Dass kein Eigentumsübergang erfolgt ist, ist auch daraus ersichtlich, dass eine Änderung der Registrierung der Domain im Jahr 2005 nicht stattgefunden hat.

Die Amtspartei wendet ein, dass auch 2011 keine Übertragung der Domain stattgefunden hat, was von Mag. ***20*** bestritten wird.

Sodann wird der Modus der Übertragung einer Domain besprochen.

Mag. ***20***: Im fraglichen Zeitraum konnte man auf ***29*** eintragen lassen, was man will. Das hatte rechtlich keinerlei Auswirkung. Erst im zeitlichen Zusammenhang mit der DSGVO wurde eine Eintragung verpflichtend.

Vorher registrierte man sich bei Provider, bei dem läuft ein Konto, das hatte einen Inhaber. Man gab Zahlungsmittel bekannt, Kosten wurden dem Inhaber vorgeschrieben. Die Übertragung ist jedenfalls erst unmittelbar nach dem Kaufvertrag erfolgt.

Aber die Judikatur des OGH ist ohnehin sehr klar, er geht nach der Absicht der Parteien und es war nie die Absicht der Parteien, die Domain einzubringen.

Amtspartei:

Die Einbringung ist ein steuerrechtlicher Begriff, nicht ein zivilrechtlicher. Es gibt hier eine Judikatur aus 2004 zu Grundstücken.

Mag. ***20***:

Diese Rechtsansicht bleibt ihnen unbenommen. Wenn es aber meine Absicht gewesen wäre, die Domain im Jahr 2005 einzubringen, wäre ab 2005 eine Kostentragung durch die GmbH erfolgt. Der Parteiwille war demnach auf Zurückbehalten gerichtet.

Amtspartei: Nach außen ist dies nicht hervorgekommen.

Steuerliche Vertretung: Es war eben nicht Betriebsvermögen.

Mag. ***20***: Wenn ich es nicht übertragen wollte, wurde es nicht übertragen. Es kommt nicht auf die Eigenschaft als Betriebsvermögen an, sondern auf den Willen zur Übertragung.

Die Richterin hält nunmehr die Regelung im Einbringungsvertrag vor, wonach alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens übertragen werden sollen (DRITTENS, 1b) wird ausgeführt:

Steuerliche Vertretung: Dies setzt eben voraus, dass die Domain im Betriebsvermögen war, was nicht der Fall ist. Als Vergleich können Wertpapiere herangezogen werden, die bewusst angesetzt werden müssen. Dies wurde mit der Domain eben nicht gemacht. Mag. ***20*** hatte außersteuerliche Gründe für die Nichteinbringung, da er viele Unternehmen hat.

Amtspartei: Aber es handelte sich um die Homepage der Anwaltskanzlei.

Frage der Richterin: Direkte Nachweise der Übertragung der Domain gibt es demnach für den fraglichen Zeitraum nicht? (weder 2005 und 2011)

Mag. ***20***: Nein, es hat ja kein Wechsel stattgefunden, ich habe die Kosten getragen.

Steuerliche Vertretung: Ich möchte diesbezüglich § 15 UmgrStG ins Treffen führen. (wird zitiert)

Amtspartei: Da möchte ich auf § 12 UmgrStG verweisen. (wird zitiert)

Mag. ***20***: Wenn die zivilrechtliche Grundlage nicht da ist, weil kein Übergang vereinbart wurde, dann ist kein Übergang nicht erfolgt. Zivilrecht ist die Grundlage für die steuerlichen Folgen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Einzelunternehmen Anwaltskanzlei von Mag. ***20*** wurde mit Stichtag 31.3.2005 in die ***Bf1*** eingebracht.

Strittig ist hierbei, ob die Domain ***15*** mitübertragen wurde.

Die Domain war seit ***16*** im Besitz von Mag. ***20*** und auf ihn registriert.

Mit Kaufvertrag vom ***35*** wurde die Domain von Mag. ***20*** der Bf. um € 150.000,-- verkauft.

Der Verkaufserlös wurde von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung gewertet, da sie lt. Bp schon mit der Einbringung übergegangen ist.

Die Kosten für die Domain wurden jedenfalls in den Jahren 2005 bis 2011 von Mag. ***20*** getragen.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile und einer Recherche im Internet auf ***31*** und ***29*** bzgl. der Übertragung der Domain.

Streitgegenständlich relevant ist primär die Frage, ob im Jahr 2005 die Domain vom Einbringungsvertrag umfasst war oder nicht.

Die diesbezüglichen Ausführungen finden sich unter Punkt 3.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das

Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Gemäß § 15 UmgrStG (in der bis 30.12.2005 geltenden Fassung) ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

§ 914 ABGB besagt, dass bei Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften ist, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Es ergeben sich folgende Fragestellungen:

a) Betriebsvermögenseigenschaft der Domain

Internet Domains sind nach einhelliger steuerrechtlicher Auffassung immaterielle Wirtschaftsgüter, die bei einer Nutzung zur Einkünfteerzielung zum Anlagevermögen zählen. Sie sind bei entgeltlichem Erwerb mit den Anschaffungskosten zu aktivieren, während bei selbst erstellten Domains lediglich die entstandenen Registrierungs- und Eintragungskosten als Betriebsausgaben absetzbar sind (RV/0057-F/2010).

Der Bf. wird insofern zugestimmt, dass das Einzelunternehmen von Mag. ***20*** vor Einbringung seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte und bei dieser Gewinnermittlungsart nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betrieb einbezogen werden kann bzw. muss (VwGH 19.11.98, 96/15/0051).

Strittig ist demnach zunächst die Frage, ob die Domain notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens war.

Bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens muss einerseits ein sachlicher Zusammenhang zum Betrieb („Veranlassungszusammenhang“) sowie andererseits ein persönlicher Zusammenhang (wirtschaftliches Eigentum des Betriebsinhabers) bestehen.

Folgende Kriterien sind für die Beurteilung als Betriebsvermögen ausschlaggebend:

- (1) die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes
- (2) die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges
- (3) die Verkehrsauffassung (VwGH 24.5.07, 2006/15/ 0031)

Die Rechtsfrage, ob eine Sache dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist erst nach Lösung der Sachfrage zu beantworten, in welcher Weise die betroffene Sache dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird. (VwGH 28.11.01, 97/13/0138).

Die Domain ***15*** diente dem Einzelunternehmen als Homepage. Der Zweck einer geschäftlichen Website ist die zielgruppenspezifische Präsentation des Unternehmens und seiner Leistungen im Internet mit dem Ziel Kontaktmöglichkeiten zu schaffen und somit neue Kunden zu gewinnen. (Quelle: <https://www.einfach-praesent.de/ziel-und-zweck-einer-geschaefentlichen-website/>) Diese Zwecke liegen auch bei einer Rechtsanwaltskanzlei vor. Demnach liegt auch ein Veranlassungszusammenhang zwischen Einzelunternehmen und Erstellung der Domain/Homepage vor. Das wirtschaftliche Eigentum lag unbestritten beim Einzelunternehmer Mag. ***20***. Die Verkehrsauffassung weist die Homepage dem betrieblichen Bereich zu.

Die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes Domain war demnach nach Ansicht der Richterin jedenfalls im betrieblichen Bereich zu finden und war die Domain im Zeitpunkt der Einbringung notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Auf den Willen des Einzelunternehmers kommt es dabei entgegen der Ausführungen der Bf. nicht an.

Als Indiz dafür kann auch gewertet werden, dass ja einige Jahre später eine Übertragung der Domain auf die Bf. erfolgte. Das wäre sinnbefreit, wäre die Domain nicht für den Betrieb der Anwaltskanzlei notwendig.

b) Einbringung

Zentrales Merkmal der Einbringung ist die Übertragung von Vermögen, idR Sachwerte, in das Eigentum des übernehmenden Rechtsträgers, wobei der Vermögensübergang im Regelfall in Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Der Vermögensübergang erfordert somit einen Titel als

schuldrechtliche Vereinbarung zwischen dem Einbringenden und dem übernehmenden Rechtsträger über den Eigentumsübergang am Einbringungsvermögen (schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft). Der Titel kann ein einheitlicher sein und sich auf eine Gesamtheit von Sachen (zB Unternehmen, Betrieb oder Teilbetrieb) beziehen. Der Modus als sachenrechtliches Verfügungsgeschäft hat sich demgegenüber regelmäßig am Spezialitätsprinzip zu orientieren. Die iRd Vermögensübertragung erforderlichen Verfügungshandlungen müssen sich daher auf die Einzelbestandteile des übertragenen Vermögens nach Maßgabe der dafür jeweils vorgesehenen Übertragungsakte beziehen. Weitere Folge der Einzelrechtsnachfolge ist, dass die mit dem übertragenen Vermögen verknüpften schuldrechtlichen Positionen gleichfalls gesondert nach den dafür jeweils geltenden Grundsätzen zu übertragen sind (zB Forderungen iRe Zession nach §§ 1392 ff ABGB, Schulden durch Schuldübernahme nach § 1404 ff ABGB und Vertragsverhältnisse durch Vertragsübernahmen, jeweils im Grundsatz unter Zustimmung des Gläubigers bzw Vertragspartners; Grünwald in W/H/M, HdU 5 Art III Rz 5; UmgrStR Rz 642). Hierin liegt der wesentliche Unterschied zu den mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge ausgestatteten Umgründungen (Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung), bei denen der Übergang sowohl der sachen- als auch der schuldrechtlichen Positionen iRe einheitlichen Verfügungsaktes, den im Regelfall die Eintragung der Umgründung im Firmenbuch darstellt, „uno actu“ bzw automatisch auf den neuen Rechtsträger erfolgt (Furherr in Kofler, UmgrStG6, § 12 Rz 41).

Bei der Einbringung von ganzen Betrieben kann die Übertragung nicht bilanzierter Wirtschaftsgüter durch eine pauschale Zweifelsregelung im Einbringungsvertrag sichergestellt werden (Beispiel: „Der Betrieb A wird mit allen Aktiven und Passiven übertragen“; vgl UmgrStR Rz 667; VwGH 30.5.2001, 99/13/0024) (Furherr in Kofler, UmgrStG6, § 12 Rz 156).

Eine solche pauschale Zweifelsregelung findet sich im Einbringungsvertrag. Unter Zweitens Punkt 1 des Einbringungsvertrages ist zu lesen, dass ***1*** den Betrieb mit allen Rechten und Pflichten, als Gesamtsache auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.03.2005 in die GmbH einbringt. Gemäß Drittens Punkt 1 lit a überträgt Herr ***1*** alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, insbesondere auch jene Fahrnisse, die im Anlageverzeichnis dargestellt sind, einschließlich folgender Fahrzeuge ..., sowie gemäß Drittens Punkt 1 lit b alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens.

Aufgrund der klaren Regelung im Einbringungsvertrag kommt es entgegen den Ausführungen der Bf. auf den abweichenden Willen der Parteien nicht an. Es wäre Sache der Vertragsparteien gewesen, durch klare Regelungen den Parteiwillen auszudrücken und die Domain ausdrücklich im Einbringungsvertrag zurückzubehalten.

Dies wäre auch deshalb notwendig gewesen, da auf Verträge zwischen Alleingesellschafter und GmbH die steuerlichen Regeln betreffend Familienverträge anwendbar sind.

Bezüglich des Vorbringens der Bf., wonach es nie Absicht der Vertragsparteien gewesen sei, dass das Eigentumsrecht an der Domain mit der Einbringung auf die ***Bf1*** übergeht, was sich schon daraus ergebe, dass auch nach der Einbringung sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Domain weiterhin ausschließlich von ***1*** persönlich bezahlt wurden und eine Eintragung des Eigentumsrechtes im Register gerade nicht erfolgt ist, kann angemerkt werden, dass Herr ***1*** die Domain von vornherein von der Einbringung hätte ausnehmen können, in dem er diese ausdrücklich im Einbringungsvertrag zurückbehalten hätte. Die Zahlungen stellen steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlagen dar.

Internet Domains sind nach einhelliger steuerrechtlicher Auffassung immaterielle Wirtschaftsgüter, die bei einer Nutzung zur Einkünfteerzielung zum Anlagevermögen zählen.

Beim Einbringungsvertrag ist zivilrechtlich streng zwischen Verpflichtungsgeschäft einerseits ("Titel") und Verfügungsgeschäft andererseits ("Modus") zu unterscheiden. Der Einbringungsvertrag ist ein Verpflichtungsgeschäft. Nach Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes besteht ein zivilrechtlicher Anspruch auf Übereignung des Vertragsgegenstandes. Der Berechtigte hat demnach einen - einklagbaren - Anspruch auf den Vertragsgegenstand (Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Knesl in SWK 29/2017, 1236).

Grundsätzlich ist die Domain im gegenständlichen Fall, mangels ausdrücklichen Zurückbehaltens, vom Einbringungsvertrag erfasst. Der Einbringungsvertrag ist daher das Titelgeschäft für die Übertragung der Domain. Eine schriftliche Vereinbarung die den Domaintransfer nach außen zum Ausdruck bringt liegt daher vor.

Da es sich bei der Einbringung um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge handelt, ist für die wirksame Übertragung auch ein entsprechender Modus nötig. Das Verfügungsgeschäft liegt bei der Übertragung von Domains in der Umschreibung in den Registern der jeweiligen Domainvergabestelle.

Der UFS (UFS Feldkirch 7. 3. 2012, RV/0057-F/10) hielt dazu zunächst fest, dass der Domainübertragungsvorgang grundsätzlich nicht formlos abläuft, sondern voraussetzt, dass der bisherige Registrierungsvertrag gekündigt und die Domain in einem neuen Registrierungsvertrag auf den neuen Inhaber umgeschrieben würde. Die Domainvergabestelle - zB die ***32*** für ".at"-Domains oder im Streitfall für ".com"-Domains die ***33*** - schuldet nicht nur die Aufnahme in den Nameserver, sondern auch die Aufrechterhaltung der Eintragung für die Dauer des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Dauerschuldverhältnisses (***20***, Steuerliche Anerkennung von Domaintransfers, jusIT 2013/45).

Eine solche ist jedenfalls im Jahr 2005 nicht erfolgt.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass zwar bei der Einbringung ein gültiges Titelgeschäft für die Übertragung der Domain vorlag, es aber mangels Umschreibung in den Registern der ***28*** an einem Verfügungsgeschäft fehlte. Die Domain ist daher 2005 im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens nicht auf die GmbH übergegangen. Die Bf. hat jedoch einen zivilrechtlichen Anspruch auf Übertragung der Domain aus dem Einbringungsvertrag.

c) Kaufvertrag

Mit Rechnung von Mag. ***20*** vom ***35*** wurde die Domain an die Bf. um einen Verkaufspreis von € 150.000,-- verkauft. Der Kaufpreis wurde aktiviert und das Verrechnungskonto von Mag. ***20*** um € 150.000,-- vermindert.

Der Kaufpreis wurde aufgrund eines von Mag. ***20*** in Auftrag gegebenen Gutachtens festgesetzt.

Der Anspruch auf Übertragung der Domain auf die Bf. bestand aber nach Ansicht der Richterinnen und der Ausführungen der Bf. auch ohne diesen Kaufvertrag. Die Zahlung von € 150.000,-- kann demnach nicht mit dem Kaufvertrag gerechtfertigt werden.

d) verdeckte Ausschüttung

Nach der stRspr des VwGH (vgl zB VwGH 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZB 1991, 514; 26.9.2000, 98/13/0107, 1.3.2007, 2004/15/0096) sowie Rz 749 KStR 2001 (KStR dienen als Auslegungsbehelf) gelten verdeckte Ausschüttungen als alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von in ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen (Kirchmayr in Achatz, KStG, § 8 Rz 161).

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind:

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilshabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung

Anteilsinhaberschaft:

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung setzt die Zuwendung eines Vermögensvorteils an einen Anteilsinhaber voraus. Herr ***1*** ist Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, die erforderliche Anteilsinhaberschaft ist daher gegeben.

Objektives Tatbild:

Aus der Gesamtschau der Umstände ergibt sich, dass weder im Zuge der Einbringung 2005 und in der Zeit danach, eine Umschreibung der Domain in den Registern veranlasst worden ist. Die Bf. hatte bereits aus dem Einbringungsvertrag einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der Domain gegen Herrn ***1***, der nach der allgemeinen Verjährungsfrist nach 30 Jahren verjährt und daher bis heute besteht. Durch die Zahlung von € 150.000,00 durch die Bf. an Mag. ***20***, aufgrund des Kaufvertrages über die Domain, ist bei der Bf. eine Vermögensminderung eingetreten, weil die Bf. ohnehin bereits aufgrund des Einbringungsvertrages einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der Domain hatte und einen solchen nicht erst mit dem Kaufvertrag im Jahr 2011 erworben hat.

Subjektives Tatbild:

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 27.5.1999, 96/15/0018; 3.8.2000, 96/15/0159; 31.5.2005, 2000/15/0059) sowie der Verwaltungspraxis (KStR 2001 Rz 790) erfordert eine verdeckte Ausschüttung „eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Die erforderliche subjektive Voraussetzung der verdeckten Ausschüttung kann somit aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden (Kirchmayr in Achatz, KStG, § 8 Rz 308).

Dadurch, dass die Bf. jahrelang auf die Durchsetzung des Anspruchs auf Übertragung der Domain verzichtet hat, ergibt sich schlüssig, dass eine Umschreibung von Seiten der Bf. nicht gewollt und beabsichtigt war.

2011 hat Herr ***1*** der Bf. die Domain, auf die sie ohnehin bereits mit der Einbringung einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung erworben hat, verkauft. Aus diesen Umständen ergibt sich, dass die Bf. dem Anteilsinhaber ***1*** die € 150.000,00 jedenfalls zuwenden wollte und somit sein Verrechnungskonto mindern wollte. Fest steht, dass der Kaufpreis für die Domain iHv € 150.000,00 brutto ohne Vorsteuer aktiviert wurde und das Verrechnungskonto (Forderung der GmbH an Herrn ***1***) des Herrn ***1*** um € 150.000,00 vermindert hat. Die € 150.000,00 stellen daher eine verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn ***1*** dar.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor. Es waren im gegenständlichen Fall Sachverhaltselemente bzw. die Vertragsauslegung strittig.

Linz, am 20. Juli 2021