

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, die Richterin Mag. Daniela Regina Denk sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Christian Schuckert über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PKF Österreicher & Partner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Hegelgasse 8, 1010 Wien, vom 17. Jänner 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juli 2024 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2008 teilweise stattgegeben; hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 und 2011 wird die Beschwerde abgewiesen.

Die Bescheide der Jahre 2010 und 2011 bleiben unverändert, der Bescheid für das Jahr 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Betriebsprüfung und Bescheiderlassung

Für den Zeitraum 2006 bis 2011 fand hinsichtlich Einkommensteuer eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) statt. Dem Außenprüfungsbericht vom 13.12.2013 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO am 26.11.2013 zur Folge wurde vor Prüfungsbeginn vom steuerlichen Vertreter bei der ***GmbH*** am 05.11.2012 eine mündliche Selbstanzeige betreffend des Geschäftsführers

Bf1, dem Beschwerdeführer, erstattet. Dem Ansuchen des steuerlichen Vertreters zur Durchführung einer gemeinsamen Außenprüfung entsprechend wurde die Selbstanzeige mit Schreiben vom 20.11.2012 nachgereicht.

In diesem Zusammenhang wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass beim verantwortlichen Geschäftsführer, dem Beschwerdeführer, bisher nur Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit deklariert bzw. bezogen wurden. Aufgrund der gegebenen Beteiligungen bei der ***AG*** - ***Land*** läge jedoch eine wesentliche Beteiligung vor. Diesbezüglich seien die bisherigen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit abzüglich einer Werbungskosten-Pauschale zu erfassen. Gleichfalls seien bis dahin ausländische Einkünfte aus der ***Land*** nicht deklariert worden (Progressionsvorbehalt). Dieser Sachverhalt sei für die Jahre 2007 bis 2010 gegeben; für das Kalenderjahr 2011 seien die Steuererklärungen bereits in der Fertigstellung.

In der vorgelegten Selbstanzeige wurde zudem ausgeführt, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Verkauf der Kapitalanteile handelt, sondern um eine steuerneutrale Einbringung im Sinne des Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) und alle dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien. Die Einbringung sei laut steuerlicher Vertretung im Wege einer komplex gestalteten Strukturmaßnahme mit folgenden Merkmalen erfolgt:

1. Einziger Zweck der Maßnahme sei das Herausdrängen des bisherigen Mitgesellschafters ***2. Anteilsinhaber*** gewesen, ohne dass dieser davon Kenntnis haben sollte, dass der Beschwerdeführer Aktionär bliebe. Daher sei zum ***Land*** der Verkauf sämtlicher ***Gesellschaft***-Aktien an die ***neue Ges*** durchgeführt worden, währenddessen im Hintergrund zeitgleich sämtliche vertraglichen Vereinbarungen dafür getroffen worden wären, dass der Beschwerdeführer weiterhin mittelbar mit 50 % an der ***AG*** bzw. durchgerechnet damit auch an der ***GmbH*** beteiligt bliebe.
2. Formal sei ein ***Aktienkaufvertrag*** (idF: ***Aktienkaufvertr.***) datiert mit 29.07.2008 zwischen dem Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** sowie ***neue Ges*** als Erwerberin abgeschlossen und zeitgleich ein ***Aktionärsbindungsvertrag*** (idF: ***Aktionärsbind.***) zwischen den (verdeckten) neuen/alten ***Gesellschaft***-Aktionären errichtet worden, aus welchem die wirtschaftliche Intention der Strukturmaßnahme ersichtlich sei.
3. Der als neuer Investor und Eigentümer der ***neue Ges*** präsentierte Aktionär sei ***Aktionär***, dessen Interessen während der Transaktion von ***Vertr. Aktionär*** vertreten worden seien. ***Vertr. Aktionär*** sei heute auch Mitglied des Verwaltungsrates der ***AG***. Aus umfangreicher vorliegender Korrespondenz lasse sich völlig ohne jeden Zweifel ersehen, dass der Beschwerdeführer und ***Vertr. Aktionär***/***Aktionär*** sich nicht als vermeintliche Käufer und Verkäufer gegenüberstanden seien, sondern hier

gemeinsam eine Scheinkonstruktion mit dem einzigen Zweck errichtet hätten, den lästigen Gesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** los zu werden.

Abgabenrechtlich stelle sich der Sachverhalt nach der Beurteilung der steuerlichen Vertretung in der Anwendung der wirtschaftlichen Beobachtungsweise unter Außerachtlassung abgabenrechtlicher nicht relevanter Scheingeschäfte als steuerneutrale Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG dar, da sämtliche erforderliche Voraussetzungen, wie Einbringungsvertrag, qualifiziertes Einbringungsvermögen, Einbringungsstichtag (entspricht dem Tag des Vertragsabschlusses), ein positiver Verkehrswert, die tatsächliche Übertragung des Vermögens auf die ***neue Ges*** sowie letztlich auch eine entsprechende Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG allesamt vorlägen. Die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG wäre mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 nachgeholt worden. Die Bezeichnung "Einbringungsvertrag" sei gesetzlich nicht erforderlich. Der Inhalt ergäbe sich im vorliegenden Fall unter zusammengefasster wirtschaftlicher Betrachtung des gesamten Vertragswerkes.

Zum Schein habe der Beschwerdeführer 50 % seiner Aktien an der ***AG*** um CHF 1.200.000,00 gemäß ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008 veräußert. Um das vom Scheingeschäft verdeckte, gewollte Ergebnis der Beteiligung vom Beschwerdeführer an der übernehmenden ***neue Ges*** zu erreichen habe der Beschwerdeführer seine Kaufpreisforderung gegenüber der ***neue Ges*** gemäß noch vor (!) dem ***Aktienkaufvertr.*** unterschriebenen ***Aktionärsbind.*** an einen Treuhänder abgetreten und diese Verbindlichkeit gleich anschließend im Wege einer Kapitalerhöhung bei der ***neue Ges*** in Anteile an dieser gewandelt.

Die Natur des vorliegenden ***Aktienkaufvertr.*** als Scheingeschäft lasse sich - abgesehen von zahlreicher Detailkorrespondenz zwischen den beteiligten Personen - unter anderem auch dadurch nachvollziehen, dass der ***Aktionärsbind.*** seitens des Beschwerdeführers bereits am 25.07.2008, das ***Aktienkaufvertr.*** jedoch erst am 29.07.2008 unterschrieben worden sei. Die mangelnde Ernsthaftigkeit des Vertragswillens im ***Aktienkaufvertr.*** ergäbe sich daraus zwangsläufig.

Zur Absicherung der Aktionärsrechte des Beschwerdeführers wurde weiters ein LOI (Letter of Intent/Absichtserklärung) zwischen dem Beschwerdeführer und dem neuen Investor ***Aktionär*** inhaltlich dessen abgeschlossen, dass der Beschwerdeführer keinesfalls seine Rechte als Mehrheitsgesellschafter der ***AG*** verlieren sollte. Insofern sei auch erklärlich, weshalb die Regelungen des LOI allfälligen widersprechenden Bestimmungen im ***Aktienkaufvertr.*** vorgehen sollten. Weiters sei der LOI so formuliert, dass man dem herausgedrängten lästigen Gesellschafter weismachen konnte, dass der Beschwerdeführer von ***Aktionär*** überredet worden sei, weiterhin für die ***Gesellschaft*** tätig zu sein. In Wahrheit wäre dies natürlich nicht der Fall und wolle der Beschwerdeführer den lästigen Gesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** loswerden.

Der Vollständigkeit halber sei noch anzuführen, dass im Zuge des "kalten Squeeze-out" des Gesellschafters ***2. Anteilsinhaber*** aus der ***AG*** dessen 50 % nur im Ausmaß von 40 % minus 1 Aktie an ***Aktionär*** (über die ihm zuzurechnende ***Beteiligte 1***, ***Land***) und die übrigen 10 % minus 1 Aktie an den langjährigen Mitarbeiter ***Name1*** übertragen worden seien. Die Anteile von ***Name1*** seien im Jahr 2009 von der ***Beteiligte 1*** übernommen worden, wobei jedoch zur Sicherung des Mehrheitseinflusses des Beschwerdeführers Aktien im Ausmaß von 1 % an der ***neue Ges*** unentgeltlich an den Beschwerdeführer zeitgleich übertragen worden wären, als die ***Beteiligte 1*** die Anteile von ***Name1*** erwarb. Dieser Vorgang setze die schon immer gewollte Mehrheitsstellung des Beschwerdeführers (bisher mit ***Name1*** so geregelt, dass die Gesellschaft 2 Aktien hielt, womit der Beschwerdeführer mit 50 % Mehrheitsaktionär war) fort, stelle aber keinerlei Schenkung im abgabenrechtlichen Sinne dar, da es an subjektiven Bereicherungsmitteln fehle.

Die Behörde entgegnete, dass im Rahmen der Selbstanzeige diverse Unterlagen und Vertragswerke durch den steuerlichen Vertreter vorgelegt worden wären, die dessen Rechtsansicht dokumentieren sollten. Im Zuge der nachfolgenden Auseinandersetzung mit dieser Rechtsansicht seien weitere Vorhalteverfahren erforderlich geworden, sowie weitere Unterlagen durch den steuerlichen Vertreter nachgereicht worden. Nach Erhalt sämtlicher relevanter Unterlagen, habe der vom steuerlichen Vertreter dargelegten Würdigung jedoch nicht gefolgt werden können.

Entsprechend § 12 Abs. 1 UmgrStG sei im Vorhalteverfahren um die Vorlage des Einbringungsvertrages ersucht worden. Seitens des steuerlichen Vertreters sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2013 auf das mitvorgelegte ***Absichtserklärung*** verwiesen und ausgeführt worden, dass, obwohl keines der vorgelegten Vertragswerke die Überschrift "Einbringungsvertrag" enthalte, doch alle vorgelegten Unterlagen gemeinsam als solcher zu würdigen seien. Eine ausdrückliche Bezeichnung als "Einbringungsvertrag" sei weder dem Gesetz zu entnehmen, noch entspräche dies der Verwaltungspraxis. Aufgrund der oa. Gesetzesstelle könne sich die Behörde dieser Rechtsansicht nicht anschließen und sei daher das ***Absichtserklärung*** nicht als rechtlich wirksamer und bindender Einbringungsvertrag anzusehen.

Gleichfalls könne der Argumentation des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt werden, da ein schriftlicher Einbringungsvertrag nicht vorläge; vom Gesetz aber explizit gefordert würde. Aus den vorgelegten Unterlagen könne daher kein Vorgang nach dem UmgrStG hergeleitet werden. Wie bereits ausgeführt, finde die angeblich vorliegende Einbringung einzig und allein im Vorbringen des steuerlichen Vertreters (und zwar nur in diesem) seinen Niederschlag. Darüber hinaus sei das ***Absichtserklärung*** als Absichtserklärung anzusehen, welches die geplanten Vorgänge darstellen würde. Gestützt werde diese Betrachtungsweise durch die Unterfertigung eines "****Aktienkaufvertr.****" (Beilage D der Selbstanzeige) - datiert mit

11.07.2008, letztgültig unterfertigt mit 29.07.2008. In diesem werde unter anderem auch - abweichend vom ***Absichtserklärung*** (Kaufpreis von CHF 1.400.000,00) – ein geänderter Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 und ein abweichendes Fälligkeitsdatum angeführt.

Von der belangten Behörde wird zudem zusammenfassend ausgeführt, Ausgangslage sei gewesen, dass der Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** zu jeweils 50% an der ***AG*** beteiligt waren. Im Punkt 1 der Transaktionsstruktur habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet sämtliche in seinem Eigentum stehenden Aktien der ***AG*** an die neu gegründete ***neue Ges*** zu verkaufen. Die Zahlung der Kaufpreisforderung würde zunächst durch Übergabe der Forderung in Höhe von CHF 1.200.000,00 an einen Treuhänder aufgeschoben - bis zum Abschluss des zweiten Vertragswerkes.

Zeitgleich sei ein weiterer Aktienkaufvertrag erstellt worden; als Folge dieser Transaktion hätte der Beschwerdeführer 50% plus jeweils einer Aktie von ***Aktionär*** und ***Name1*** an der ***neue Ges*** erhalten. Der Kaufpreis (auch im ***Absichtserklärung*** so benannt) dieser 2. Transaktion habe CHF 1.200.000,00 betragen. Vereinbart sei gewesen, dass der Kaufpreis durch die Übernahme der gesamten Liberierungsverpflichtung von ***Aktionär*** gegenüber der ***neue Ges*** getilgt werden würde. Darüber hinaus sei schriftlich deutlich festgehalten worden, dass beide Transaktionen voneinander abhängig, dh et vice versa, umzusetzen seien.

Da somit nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50 % Anteile an der ***AG*** hin- bzw. abgegeben und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhalten hätte, läge im steuerrechtlichen Sinn ein Tauschgeschäft im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 vor und dieses daher nach den Bestimmungen des § 31 EStG 1988 in der im Jahr 2008 geltenden Fassung zu besteuern wäre.

Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liege auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt wäre. Dies begründe - wie oben dargestellt - Einkünfte im Sinne des § 31 EStG 1988 (Veräußerung von Beteiligungen), wie im vorliegenden Fall - unterlägen dem Hälftesteuersatz.

Berechnung der Bemessungsgrundlage:

EUR 741.100,00* Veräußerungserlös umgerechnet (CHF 1.200.000,00)

EUR 36.900,00 minus Anschaffungskosten

EUR 704.200,00 ergäbe Bemessungsgrundlage

*Als Wechselkurs sei der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von EUR 1,6193 herangezogen worden, es ergäbe sich sohin ein Betrag von EUR 741.061,00 der auf volle Hundert gerundet worden sei.

Werbungskosten - Einkommensteuererklärung 2010 und 2011:

Die belangte Behörde führt aus, dass Eckpunkt der übermittelten Selbstanzeige der Tatbestand sei, dass die ursprünglich erklärten nichtselbständigen Einkünfte tatsächlich als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu beurteilen wären. Woraus schlüssig folge, erhärtet durch den Umstand, dass auch keine berichtigten Jahreslohnzettel übermittelt worden seien, dass in den Kalenderjahren 2010 und 2011 keine nichtselbständigen Einkünfte vorgelegen haben. Der Legaldefinition nach seien Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 jene Kosten, die mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der nichtselbständigen Einnahmen erwachsen würden.

Für die Einkommensteuer 2010 seien Arbeitsmittel in Höhe von EUR 1.380,66, Fachliteratur in Höhe von EUR 342,65 und Reisekosten in Höhe von EUR 721,20; für die Einkommensteuer 2011 Arbeitsmittel in Höhe von EUR 1.916,49, Fachliteratur in Höhe von EUR 304,60 und Reisekosten in Höhe von EUR 5.313,30 beantragt worden.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2013 sei eine tabellarische Aufstellung zu den erklärten Werbungskosten vorgelegt worden. Eine weitere Stellungnahme sei diesbezüglich nicht erfolgt. Da den beantragten Werbungskosten keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gegenüberstünden, seien diese mit Null festgesetzt worden. Im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei die beantragte Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1 EStG 1988 antragsgemäß gewährt worden.

Mit Bescheid vom 13.12.2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wiederaufgenommen und ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2010 sowie 2011.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 15.01.2014 wurde Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2010 und 2011 erhoben. Es wurde beantragt, für die Einkommensteuer 2008 keine Erfassung von Einkünften aus Beteiligungsveräußerung in Höhe von EUR 704.200,00 vorzunehmen, womit sich die Einkommensteuer um EUR 176.050,00 vermindern würde.

Zum Themenschwerpunkt "Beteiligungsveräußerung" wurde vorgebracht, dass entgegen dem Vorbringen in der schriftlichen Selbstanzeige vom 20.11.2012 sowie im nachfolgenden Betriebsprüfungsverfahren die Behörde dem im Jahr 2008 stattgefundenen Anteilstausch die Wirkungen des Art. III UmgrStG versagt habe. Die Begründung dafür sei, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG mangels Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages nicht gegeben wären. In ihrer Begründung führe die

Abgabenbehörde jedoch lediglich aus, dass das ***Absichtserklärung*** vom 24.04.2008 nicht als Einbringungsvertrag zu Werten wäre. Gemäß dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung sei dem gegenüber aus der Zusammenschau der Vertragswerke

- ***Absichtserklärung1*** (***Absichtserklärung***) vom 24.04.2008
- ***Aktionärsbindungsvertrag*** (***Aktionärsbind.***) vom Juli 2008
- ***Aktienkaufvertrag*** (***Aktienkaufvertr.***) vom 29.07.2008

sehr wohl das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages im Sinn der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UmgrStG anzuerkennen. Das Gesetz schreibe nämlich nicht vor, in welcher Form dieser Einbringungsvertrag zu errichten sei, sohin sei dieser insbesondere nicht als solcher zu bezeichnen. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass die von der Abgabenbehörde (offenbar gestützt auf interne Verwaltungsrichtlinien) bestimmten Inhalte des Einbringungsvertrages in einem einzelnen Vertragswerk geregelt sein müssten.

Ungeachtet dessen seien dem ***Aktionärsbind.*** im Übrigen aber sämtliche von der Abgabenbehörde geforderten Inhaltselemente eines Einbringungsvertrages, wie insbesondere Name des Einbringenden, aufnehmende Körperschaft, Einbringungsvermögen, sowie Gegenleistung zu entnehmen. Hinsichtlich des Einbringungsstichtages werde darauf verwiesen, dass bei in Zukunft liegenden Vorgängen dieser oftmals gar nicht angegeben werden könnte, beziehungsweise mangels Angabe eines solchen ersatzweise auf den Tag des Abschlusses des Vertrages abzustellen sei.

Die Besonderheit beim vorliegenden Sachverhalt läge daran, dass dieser unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu würdigen sei. Nur dann könne man nämlich zum Schluss gelangen, dass im ***Aktienkaufvertr.*** kein Bindungswille des Verkäufers/des Beschwerdeführers dahingehend gegeben gewesen sei, dass dieser seine Aktien entgeltlich an die ***neue Ges*** übertragen und als Gegenleistung eine bare Kaufpreisvaluta entgegennehmen habe wollen. Vielmehr diene die gesamte Aktion nur dazu, den lästigen Mitgesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** loszuwerden. Das ***Absichtserklärung*** sei für den Beschwerdeführer lediglich eine Absicherung gegenüber ***2. Anteilsinhaber*** gewesen, für den Fall, dass dieser zu einem späteren Zeitpunkt entdecken würde, dass der Beschwerdeführer nach wie vor (dann mittelbar) - an der ***AG*** beteiligt sei und eben nicht wie vorgegeben zur Gänze ausgeschieden wäre. Die steuerliche Vertretung habe jedoch niemals vorgebracht, dass das ***Absichtserklärung*** als einziges Dokument als der "Einbringungsvertrag" anzusehen sei.

Die Abgabenbehörde gehe sohin auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung nicht ein, würde jedoch auf Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes selbst ausführen, dass „nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50 % Anteile an der ***AG*** hin - bzw. abgegeben und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhalten habe". Lediglich die Schlussfolgerung, dass daraus allein ein Tauschgeschäft im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 läge,

entspreche bei Würdigung des gesamten Sachverhaltes nach Ansicht der steuerlichen Vertretung nicht der Rechtslage. Auch Art. III UmgrStG läge ein Tauschvorgang zugrunde, der jedoch unter Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen steuerneutral sei. Soweit ersichtlich bezweifle die Abgabenbehörde lediglich das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages als eine der Anwendungsvoraussetzungen. Eine Begründung dafür, weshalb die drei oben angeführten Dokumente nicht als solcher gesehen werden könnten und hier insbesondere die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Tragen kommen müsste, fehle in der Bescheidbegründung.

In eventu und ergänzend wurde zur Berechnung der Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung vorgebracht, dass die Heranziehung eines Durchschnitts eines Wechselkurses unzutreffend sei. Vielmehr müsste der Wechselkurs vom 29.07.2008 (Tag des ***Aktienkaufvertr.***) herangezogen werden; dieser betrage gemäß Referenzkursliste der EZB 1,63, woraus sich bei sonst unveränderten Parametern ein Überschuss von EUR 699.300,00 anstelle eines solchen von EUR 704.200,00 ergäben würde.

Zudem wurde die **Anerkennung von Werbungskosten** für 2010 in Höhe von EUR 3.742,31, sowie für 2011 in Höhe von EUR 7.535,00 im Zusammenhang mit nichtselbständigen (ausländischen) Einkünften beantragt. Hierzu wurde vorgebracht, dass die Werbungskosten sowie in den Abgabenerklärungen auch angeführt im Zusammenhang mit den ausländischen, nichtselbstständigen Einkünften angefallen seien und auch dort zum Abzug beantragt wurden. Es wurde auf die Einigung im Rahmen eines auf Art. 25 DBA - ***Land*** geschützten Verständigungsverfahrens dahingehend verwiesen, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer anfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Art. 15 des Abkommens vorgenommen werde (vgl. AÖF 1992/153).

Beschwerdevorentscheidung

Die Beschwerde vom 17.01.2014 gegen die Einkommensteuer 2008, 2010 und 2011 wurde mit Beschwerdevorentscheidung, datiert mit 03.11.2015, als unbegründet abgewiesen.

Zur Beteiligungsveräußerung/Einbringung 2008 wurde von der belangten Behörde unter Bezugnahme auf den AP-Bericht vom 13.12.2013 ergänzend vorgebracht, dass entsprechend § 12 UmgrStG im Vorhalteverfahren um die Vorlage des Einbringungsvertrages ersucht worden sei. Der Argumentation des Beschwerdeführers könne nicht gefolgt werden, da ein vom Gesetz explizit geforderter schriftlicher Einbringungsvertrag nicht vorliegen würde. Aus den vorgelegten Unterlagen könne daher kein Vorgang nach dem UmgrStG hergeleitet werden. Wie bereits ausgeführt, fände die angeblich vorliegende Einbringung einzig und allein im Vorbringen des steuerlichen Vertreters (und zwar nur in diesem) seinen Niederschlag. Darüber hinaus sei das ***Absichtserklärung*** als Absichtserklärung anzusehen, das die geplanten Vorgänge darstellen würde. Gestützt werde diese Betrachtungsweise durch die Unterfertigung

eines "***Aktienkaufvertr.***" (Beilage D der Selbstanzeige) datiert mit 11.07.2008, letztgültig unterfertigt mit 29.07.2008. In diesem werde unter anderem auch - abweichend vom ***Absichtserklärung*** (in diesem war der Kaufpreis von CHF 1.400.000,00 angeführt) - ein geänderter Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 und ein abweichendes Fälligkeitsdatum angeführt.

Dem vorgebrachten Argument, dass das Gesetz nicht vorschreibe, in welcher Form ein Einbringungsvertrag zu errichten sei, sondern das die von der Behörde, "offenbar gestützt auf interne Verwaltungsrichtlinien" zu einer anderen Schlussfolgerung komme, könne gleichfalls nicht nähergetreten werden. Wie gemäß § 12 UmgrStG ersichtlich sei, seien bei einer steuerlich anzuerkennenden Umgründung zwingend gesetzlich genormte Formalvorgaben einzuhalten. Darüber hinaus würden in den entsprechenden, ergangenen und veröffentlichten Richtlinien, ergänzende Erläuterungen zu den jeweiligen Paragraphen bzw. Artikeln für beide Seiten dargelegt werden. Auf welche sich der Beschwerdewerber sich konkret beziehe, sei aus dem gegenständlichen Anbringen jedoch nicht erkenn- bzw. ableitbar.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR: Im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens sei als Wechselkurs der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von 1,6193 herangezogen worden. Der Ansatz sei aus dem Umstand erfolgt, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens, auf Grund divergierender Angaben, ein exaktes Datum der gegenständlichen Transaktion nicht ermittelbar gewesen sei (z.B. durch Vorlage des ***Absichtserklärung*** vom 24.04.2008, ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008, usw., die zudem jeweils einen anderen Kaufpreis ausgewiesen haben).

Zu den Werbungskosten 2010 und 2011 wird von der belangten Behörde ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum vom Beschwerdeführer bzw. von seinem ausgewiesenen, steuerlichen Vertreter nachfolgende Tätigkeiten/Einkunftsquellen bekannt gegeben worden seien:

- ***GmbH*** — *Wien (100% ***AG*** - ***Land***)*
- *Selbständige Beratungseinkünfte 2007-2010 als Mitglied des Verwaltungsrates ***Land****
- ***AG*** - ***Land*** *(Dienstverhältnis ab 2010)*
- ***AG*** - ***Land*** > ***neue Ges*** ***Land*** *(wesentliche Beteiligung)*

Betreffend die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurde die in den Steuererklärungen beantragte Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt. Die darüber hinaus gehenden Ausgaben (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten) wurden in den eingereichten Abgabenerklärungen unter den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit) beantragt.

Diesbezüglich sei mit Vorhalt vom 15.04.2014 ua um Vorlage entsprechender Nachweise zu diesen beantragten Ausgaben (Dienstvertrag, Belegkopien, ...) ersucht worden. Mit Schreiben

vom 28.05.2013 seien Aufstellungen zu den erklärten Werbungskosten für 2010 und 2011 sowie der Dienstvertrag eingelangt. Eine ergänzende Erläuterung, bzw. Vorlage von Belegkopien, aus denen eine zweifelsfreie Zuordnung zu der gegenständlichen Einkunftsquelle dokumentierbar wäre, seien nicht beigebracht worden und daher die Werbungskosten nicht anerkannt worden.

Vorlageantrag

Mit 07.12.2015 wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht. Es wurde ein Antrag auf Senatsentscheidung gemäß § 272 BAO sowie auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO gestellt, ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet. Mit 23.11.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung dieser.

Mit Beschluss der Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 28.03.2022 wurde gegenständlicher Fall mit Stichtag 01.06.2022 der GA 1069-01 übertragen.

Mit Ladung vom 14.05.2024 wurde zur mündlichen Senatsverhandlung am 11.07.2024 geladen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.06.2024 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, zu den geltend gemachten Werbungskosten für die Jahre 2010 und 2011 Belegkopien vorzulegen und erläuternde Ausführungen vorzubringen.

Mit Schreiben vom 21.06.2024 wurde von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass Belege für die Werbungskosten 2010 und 2011 nicht mehr vorliegen würden. Zu den Werbungskostenaufstellungen 2010 und 2011 wurde ergänzt, dass die Reisekosten sich aus Tagsätzen und Diäten im Zusammenhang mit Geschäftsreisen zusammensetzen würden. Der Beschwerdeführer habe in beiden Jahren eine weltweite Reisetätigkeit gehabt. Zu den Arbeitsmitteln wurde ausgeführt, dass es sich hier um Anschaffungen von Reisetaschen, Reisetrolleys, Aktentaschen und weiteren Reiseutensilien im Zusammenhang mit seinen Reisetätigkeiten handle, diese seien gemäß Nutzungsdauer abgeschrieben worden. Die angeschaffte Fachliteratur betreffe Fachbücher, welche im Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit stünden.

Mündliche Verhandlung

In der durchgeführten mündlichen Verhandlung am 11.07.2024 wurde das bisherige Vorbringen wiederholt, sowie erneut vorgebracht, dass Belege für die Werbungskosten 2010 und 2011 nicht mehr vorliegen würden könne der Sachverhalt nur glaubhaft gemacht werden. Das Geschäftsmodell der ***Gesellschaft*** sei das einer privaten ***Leistungsanbieter*** und kämen die Kunden von überall, außer aus Europa. Das Lehrpersonal, das für die Kursbetreuung verantwortlich ist, käme hauptsächlich aus Argentinien und Südafrika. Ein wesentlicher Vertragspartner sei auch in Südostasien ansässig und von diesem Hintergrund

ausgehend sei der Beschwerdeführer mehr als 40 Wochen im Jahr beruflich unterwegs. Die Flugkosten seien von der ***Gesellschaft*** getragen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***GmbH*** wurde am 14.10.2005 in Österreich gegründet. Alleinige Gesellschafterin war die ***Land*** ***AG***.

Die ***AG*** wurde vom Beschwerdeführer im Oktober 2002 als Gesellschaftsmantel erworben. Der Kaufpreis für 100 % der Aktien betrug CHF 8.500,00, der auf den Beschwerdeführer entfallende 50 % Anteil betrug somit CHF 4.250,00 umgerechnet EUR 2.900,00 (Wechselkurs vom 29.10.2002).

Mitgesellschafter war der in der ***Land*** ansässige ***2. Anteilsinhaber***, der die anderen 50 % an der ***AG*** übernahm.

Das Aktienkapital der ***AG*** betrug CHF 100.000,00 eingeteilt in 100 Aktien mit beschränkter Übertragbarkeit und einem Nennwert von je CHF 1.000,00 die voll einbezahlt waren (dies entsprach allen ausgegebenen und ausstehenden Aktien). Zum Kaufpreis kamen sohin 2002 und 2003 nach dem Erwerb die Aufbringung des Aktienkapitals in der Höhe von insgesamt CHF 100.000,00 hinzu, auf den Beschwerdeführer entfielen demnach CHF 50.000,00 bzw. umgerechnet EUR 34.000,00.

Die gesamten Anschaffungskosten für den 50% Anteil des Beschwerdeführers betrugen EUR 36.900,00 (EUR 2.900,00 + EUR 34.000,00).

Im ***Absichtserklärung***, datiert mit 24.04.2008, abgeschlossen zwischen ***Aktionär*** (Unterschrift 30.04.08) und dem Beschwerdeführer (Unterschrift 02.05.2008) wurde das Interesse von ***Aktionär*** festgehalten, sämtliche Aktien der ***AG*** durch eine neu gegründete Holdinggesellschaft zu kaufen. Kaufpreis für die 50% Anteile wurden in diesem Vertrag mit CHF 1.400.000,00 festgehalten.

Es wird festgestellt, dass im ***Absichtserklärung***, abgeschlossen zwischen ***Aktionär*** und dem Beschwerdeführer keine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erwähnt wird. ***Aktionär*** räumt dem Beschwerdeführer oder einem vom Beschwerdeführer bezeichneten Treuhänder das Recht ein, 50% der Aktien an der Holding zu erwerben. Die Unterzeichnung der Aktienkaufverträge sollte bis zum 30.05.2008 erfolgen.

Die ***neue Ges*** wurde am 28.05.2008 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen. Das Aktienkapital betrug CHF 1.900.000,00 und Zweck war Erwerb, Halten, Verwalten und

Veräußern von Beteiligungen an anderen Gesellschaften im In- und Ausland. Am 17.09.2008 erfolgte eine ordentliche Kapitalerhöhung und wurde das Aktienkapital (vormals CHF 100.000,00) im Betrag von CHF 1.800.000,00 durch Verrechnung liberiert, wofür 1.800.000,00 Namensaktien zu CHF 1,00 ausgegeben wurden.

Im Juli 2008 hat der Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** jeweils 50 % an der ***AG*** an die die ***Land*** ***neue Ges*** verkauft. Anteiliger Kaufpreis für den 50% Anteil waren CHF 1.200.000,00.

Festgestellt wird, dass auch im ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008 keine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erwähnt wurde.

Die Zahlung des Kaufpreises an den Beschwerdeführer wurde zunächst aufgeschoben. Die Kaufpreisforderung wurde vom Beschwerdeführer treuhänderisch an ***Treuhänder Name*** (Treuhänder) abgetreten.

Der Beschwerdeführer erhielt 50 % der Aktien an der übernehmenden ***neue Ges***, treuhändig gehalten durch ***Treuhänder Name***.

Der Kaufpreis, der auch im ***Absichtserklärung*** als "Kaufpreis" bezeichnet wurde, dieser 2. Transaktion betrug CHF 1.200.000,00. Vereinbart wurde, dass der Kaufpreis durch die Übernahme der gesamten Liberierungsverpflichtung von ***Aktionär*** gegenüber der ***neue Ges*** getilgt werden soll. Darüber hinaus wurde schriftlich deutlich festgehalten, dass beide Transaktionen voneinander abhängig, das heißt et vice versa umzusetzen waren.

Festgestellt kann werden, dass letzten Endes nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50% Anteile an der ***AG*** hingab und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhielt.

Es kann festgestellt werden, dass ein einheitliches Dokument als Einbringungsvertrag im Sinne des UmgrStG nicht vorgelegt wurde.

Die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG wurde mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 erstattet, und war somit verspätet.

Referenzkurswert CHF / EUR

Es wird festgestellt, dass der Referenzkurswertes CHF / EUR 1,63 gemäß Referenzkursliste vom 29.07.2008 (Tag des Aktienkaufvertrages Beschwerdeführer an die ***neue Ges***) betrug.

Werbungskosten 2010 und 2011

Für die Werbungskosten 2010 und 2011 wurden nur Aufstellungen bezüglich Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur vorgelegt, Belege wurden nicht vorgelegt, da laut steuerlicher

Vertretung keine Belege mehr vorhanden seien. Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen.

Zudem wird festgestellt, dass eine Glaubhaftmachung der Werbungskosten für 2010 und 2011 nicht ausreichend dargelegt werden konnte.

2. Beweiswürdigung

Dass die ***neue Ges*** am 28.05.2008 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen wurde und die Höhe des Aktienkapitals ergibt sich aus dem Handelsregistrauszug vom 10.01.2012.

Aus dem ***Absichtserklärung*** zwischen ***Aktionär*** (Unterschrift 30.04.08) und dem Beschwerdeführer (Unterschrift 02.05.2008) ergibt sich, dass ***Aktionär*** interessiert war, sämtliche Aktien der ***Gesellschaft*** durch eine neu gegründete Holdinggesellschaft zu kaufen. ***Aktionär*** wollte den Beschwerdeführer zum Verbleib bewegen und räumte für den Fall, dass sich der Beschwerdeführer anders entscheiden würde das Recht ein, 50% der Aktien an der Holding zu erwerben. Es wurde im ***Absichtserklärung*** vermerkt, dass der Beschwerdeführer seinen Verbleib bei ***Gesellschaft*** wiederholt abgelehnt hatte, da er beabsichtigte, sich zur Gänze aus der ***Gesellschaft*** zurückzuziehen. Der Beschwerdeführer sollte, bei Änderung seiner Ansicht, so gestellt werden, als hätte er seine ***Gesellschaft***-Aktien nicht verkauft. Die Gegenleistung wurde im ***Absichtserklärung*** ausdrücklich als Kaufpreis für den 50% Anteil genannt, dieser wurde mit CHF 1.400.000,00 beziffert.

Die Aussagen zur Veräußerung der Kapitalanteile ergeben sich aus dem ***Aktienkaufvertr.*** (Aktienkaufvertrag) vom 29.07.2008, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** als Verkäufer und ***neue Ges*** als Käufer über 100% der ausgegebenen und im Umlauf befindlichen Aktien der ***AG***. Im ***Aktienkaufvertr.*** wurde abweichend zum ***Absichtserklärung*** ein Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 angeführt.

Die Feststellungen zum Aktienkauf an der ***neue Ges*** durch den Beschwerdeführer gründen am Treuhandvertrag vom 14.08.2008 zwischen dem Beschwerdeführer und ***Treuänder Name***. Betreffend Treuhand an 50% der Aktien der ***neue Ges*** wurde vereinbart, dass sämtliche Aktien der Gesellschaft dem ***Aktionärsbind.*** vom 25.07.2008 unterstehen. Der Teuhänder zeichnete fiduziarisch 50% der Aktien der Gesellschaft für den Treugeber und hielt im Anschluss fiduziarisch das Eigentum an diesen 50% der Aktien der Gesellschaft für den Beschwerdeführer. 50% der Aktien der Gesellschaft entsprach laut diesem Vertrag einer Anzahl von 950.000 Namensaktien zu je CHF 1,00 an der Gesellschaft.

Die Feststellungen über die Abtretung der Kaufpreisforderung gründen auf der undatierten Abtretungserklärung, die nur vom Beschwerdeführer unterzeichnet wurde. Darin erklärt der Beschwerdeführer seine Kaufpreisforderung in Höhe von CHF 1.200.00,00 aus dem ***Aktienkaufvertr.*** vom 25.07.2008 an ***Treuhänder Name*** zwecks Verrechnung der übernommenen Liberierungsverpflichtung gegenüber der ***neue Ges*** abzutreten.

Im Letter of Intent (Absichtserklärung) zwischen ***Aktionär*** und dem Beschwerdeführer wurde ein Kaufpreis für die ***Gesellschaft***-Aktien in Höhe von CHF 2.800.000,00 genannt, sohin ein anteiliger Betrag in Höhe von CHF 1.400.000,00. ***Aktionär*** räumte darin dem Beschwerdeführer unentgeltlich und unwiderruflich das jederzeit ausübbares Recht ein, von ***Aktionär*** unbelastete und in jeder Hinsicht gleichberechtigte Aktien an der Holdinggesellschaft zu erwerben, die eine prozentuelle Beteiligung am Aktienkapital der Holdinggesellschaft in der Höhe von 50% vermitteln sollten (§ 1 Einräumung des Rechts des LOI).

Es ist unstrittig, dass ein Einbringungsvertrag der als "Einbringungsvertrag" titulierte war nicht vorgelegt werden konnte.

Zudem ist unstrittig, dass die Meldung gemäß § 43 UmgrStG erst mit der Selbstanzeige nachgeholt wurde.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR

Es ist unstrittig, dass der ***Aktienkaufvertr.*** per 29.07.2008 abgeschlossen wurde.

Werbungskosten 2010 und 2011

Hinsichtlich der erklärten Aufwendungen für Einkommensteuer 2010 und 2011 für Arbeitsmittel, Fachliteratur und Reisekosten legte der Beschwerdeführer nur eine tabellarische Aufstellung vor, Belegkopien oder ergänzende Unterlagen fehlten und wie sich in der mündlichen Verhandlung herausstellte, konnten diese auch in weiterer Folge nicht vorgelegt werden, da Belege laut steuerlicher Vertretung nicht mehr vorhanden waren.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Hinsichtlich der erklärten Aufwendungen für Einkommensteuer 2010 und 2011 für Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur legte der Beschwerdeführer der belangten Behörde nur eine tabellarische Aufstellung vor. Die steuerliche Vertretung brachte vor, dass diese Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte in der ***Land*** angefallen seien.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass nach Rücksprache mit dem Beschwerdeführer keine Belege mehr vorliegen würden und der Sachverhalt nur glaubhaft gemacht werden könnte. Das Geschäftsmodell der ***Gesellschaft*** sei eine private ***Leistungsanbieter***, die Kunden kämen von überall, nur nicht aus Europa. Stark vertreten seien Afrikaner, Südamerikaner und Asiaten. Das Lehrpersonal, das diese Kurse betreute, kam hauptsächlich aus Argentinien und Südafrika. Ein wesentlicher Vertragspartner sei auch Südostasien gewesen und vor diesem Hintergrund wäre der Beschwerdeführer mehr als 40 Wochen im Jahr beruflich unterwegs gewesen. Die Flugkosten habe die ***Gesellschaft*** getragen.

Laut vorgelegten Dienstvertrag wurde vereinbart, dass das Dienstverhältnis mit 01.09.2010 beginnt. Reisekosten wurden aber laut Aufstellung bereits ab Jänner 2010 geltend gemacht. 10 der 20 Dienstreisen im Jahr 2010 lagen also bereits vor dem Beginn des Dienstverhältnisses. Vorgebracht wird, dass Kunden nicht aus Europa kämen, sondern vorwiegend aus Afrika, Südamerika und Südostasien wodurch Reisen bedingt waren. 8 der 10 Flugreisen aus dem Jahre 2010, die in den Zeitraum des Dienstverhältnisses fielen (September bis Dezember 2010), wurden innerhalb Europas vorgenommen. Diese Tatsache deckt sich nicht mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass eine Reisetätigkeit außerhalb Europas für die nichtselbständige Tätigkeit notwendig war. Im Jahr 2011 wurden 21 von 35 Flügen innerhalb Europas wahrgenommen.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Reisekosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, konnten die Werbungskosten nicht nachgewiesen werden. Da auch keine weiteren Unterlagen zu den Reisekosten vorgelegt wurden, die die durchgeführten Reisen glaubhaft erscheinen ließen, zB Belege bezüglich des Aufwandes der Gesellschaft oder diesbezügliche Korrespondenz (Ersatz der Tickets, Flugtickets, Buchungsbestätigungen etc.) bzw. Tätigkeitsberichte bei längeren Aufenthalten, lagen keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich gewesen wären.

Selbst dort, wo gemäß § 138 Abs. 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, hat diese die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen (§ 119 Abs 1 BAO) zur Voraussetzung (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

Da der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben muss (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150), genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von Werbungskosten bloß behauptet, sondern er hat ihr Vorliegen dem Grunde und der Höhe nach durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel im gesetzlich geforderten Ausmaß wahrscheinlich zu machen. Dies war im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Bezüglich der Arbeitsmittel (Reisetrolleys, Laptoprucksack, Reisetasche, Aktentasche, Kleidersack und Montblanc Kalender) sowie Fachliteratur (Bücher), für die im gesamten Verfahren keine Belege vorgelegt wurden und auch kein konkretes Vorbringen zu den einzelnen Positionen erstattet wurde, außer der Behauptung diese Arbeitsmittel wären für die Reisetätigkeit notwendig, bzw. auch keine genaue Benennung der Fachbücher erfolgte, lagen ebenfalls keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich gewesen wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Erfordernis eines Einbringungsvertrages für eine Einbringung gemäß Artikel III UmgrStG erfüllt ist. Für den Fall, dass ein Vorliegen verneint wird, ist der Wechselkurs für die Berechnung der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung strittig.

Eine Einbringung gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, 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 § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungstichtages (§ 108 BAO) die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun

Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen. Erfolgt die Einbringung in eine im Ausland ansässige übernehmende Körperschaft, für die bis zur Einbringung kein inländisches Finanzamt zuständig ist, tritt an die Stelle der vorgenannten Behörden das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Einbringenden zuständige Finanzamt.

§ 43 UmgrStG normiert eine Anzeige- und Evidenzpflicht. Gemäß Abs. 1 hat, wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt, die Umgründung abweichend von der Frist des § 121 BAO innerhalb der im ersten Hauptstück genannten Frist dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars elektronisch über FinanzOnline anzuzeigen. Dies berührt die Meldeverpflichtung nach § 13 UmgrStG nicht. Abweichend vom ersten Satz kann von einer Anzeige in elektronischer Form abgesehen werden, wenn der übertragende oder der übernehmende Rechtsträger im Zeitpunkt des Beschlusses oder der vertraglichen Unterfertigung der Umgründung nicht über eine inländische Steuernummer verfügt.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt (§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988), werden nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Eine durch Tausch bewirkte Gewinnrealisierung unterbleibt nur in jenen Einbringungsfällen, auf die das Umgründungssteuergesetz anzuwenden ist (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Durch die Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG werden lediglich die Rechtsfolgen des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 verdrängt.

Damit wie zuvor ausgeführt die Rechtsfolgen des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 unterbleiben müssen die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG vorliegen. Eine Einbringung gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Es ist somit gesetzlich vorgeschrieben, dass ein schriftlicher Einbringungsvertrag errichtet werden muss, damit die Begünstigung in Anspruch genommen werden kann.

Nach Fuherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 151ff bestehe für die Einbringung nach Art. III UmgrStG, anders als nach Art. I, II und VI des UmgrStG, grundsätzlich keine Anknüpfung an Rechtsfiguren und Tatbestände des Unternehmensrechts. Aufgrund des Fehlens einer unternehmensrechtlichen Begriffsbestimmung der Einbringung enthalte das UmgrStG eine

eigenständige Begriffsdefinition. Das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen sowie die Rechtsfolgen des UmgrStG seien daher ausschließlich **nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen** (UmgrStR Rz 641 idF WE 2022; Huber in W/Z/H/K5 § 12 Rz 16, 31; Mayr in D/R I12 Tz 1170; Rabel/Ehrke-Rabel in W/H/M, HdU16 § 12 Rz 1, 48, 52; Hügel in H/M/H § 12 Rz 1 f, 6).

Seit BudBG 2003 sieht § 12 Abs. 1 UmgrStG das Erfordernis eines schriftlichen Einbringungsvertrages vor. Laut Gesetzesmaterialien soll dadurch klargestellt werden, „dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für Einbringungen ein schriftlicher (Gesellschafts)Vertrag gehört“ (ErlRV 59 BlgNR 22. GP, Zu § 12 Abs. 1, § 23 Abs. 1, § 27 Abs. 1 UmgrStG). Dem Begriffsverständnis des Einbringungsvertrages kommt damit maßgebende Bedeutung zu.

Die Finanzverwaltung geht von einem primär zivilrechtlich anknüpfenden (formalen) Begriffsverständnis aus. Demnach bildet der Einbringungsvertrag die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Einbringung (UmgrStR Rz 661 idF WE 2022); er muss nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet oder in Form einer gesonderten Vertragsurkunde errichtet werden, **aber als solcher klar erkennbar sein und kann zB im Fall einer Sachgründung auch im Gesellschaftsvertrag oder in der Errichtungserklärung enthalten sein (UmgrStR Rz 661 idF Wartungserlass 2022)**. Der Einbringungsvertrag bedarf laut Finanzverwaltung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit – insbesondere in Zusammenschau mit dem Schriftlichkeitserfordernis – wohl der Unterfertigung durch die Parteien (idS Schlager, SWK 2022, 1199, (1201)). Er ist **vollständig, wenn er folgende Punkte enthält: den Einbringenden (Name bzw Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer), den Einbringungsstichtag, die übernehmende Körperschaft (Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer), das Einbringungsvermögen und die dafür vereinbarte Gegenleistung (UmgrStR Rz 663 idF WE 2022)**. Liegt in dem Sinne ein „vollständiger Einbringungsvertrag“ vor sind laut Finanzverwaltung bis zur Anmeldung der Einbringung beim Firmenbuch bzw. Meldung beim Finanzamt nur mehr "begründete Anpassungen (zB aufgrund von Fehlern)" zulässig. (UmgrStR Rz 663 mVa 1012 idF WE 2022; Hirschler, ÖStZ 2022, 637 (643); Hübner-Schwarzinger, SWK 2022, 1299 (1300); siehe § 19 Rz 23 zum earn-out). Bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist zweifelhaft, ob die Unterfertigung des Einbringungsvertrags durch den zivilrechtlichen Eigentümer, den wirtschaftlichen Eigentümer oder beide zu erfolgen hat. Die Finanzverwaltung dürfte davon ausgehen, dass jedenfalls der zivilrechtliche Eigentümer am Einbringungsvertrag unterschreiben muss. In welchem Ausmaß der wirtschaftliche Eigentümer mitzuwirken hat bzw. ob dieser auch mitunterschreiben muss, ist nicht eindeutig. Für eine Unterfertigung (auch) des wirtschaftlichen Eigentümers dürfte UmgrStR Rz 804 idF WE 2022 sprechen. **In der Praxis empfiehlt sich daher, den Einbringungsvertrag nach Möglichkeit von beiden, dem zivilrechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentümer, zu unterfertigen** (Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 151, 152).

Konkludente oder mündliche Zusatzvereinbarungen der Parteien wären mangels Schriftlichkeit unbeachtlich für Zwecke des Art. III UmgrStG; selbiges wird darüber hinaus im Regelfall für schriftliche Nebenvereinbarungen (Side Letter) gelten, auf die im Einbringungsvertrag *nicht verwiesen wird* (idS UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09, Seite 144, mVa das Schriftformerfordernis in § 12 Abs 1 S 1, aufgehoben durch VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028, jedoch aus anderen Gründen; UFS 29.9.2006, RV/0031-F/06, UFS aktuell 2008, 189, zur Rechtslage vor BudBG 2003 unter Verweis auf die Vertragsauslegung nach § 914 ABGB; **Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 155a**).

Auch nach Ehrke-Rabel/Eichinger/Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (22. Lfg 2022) § 12 UmgrStG Rz 174 wird für das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages als Anwendungsvoraussetzung für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG als rechtsgeschäftliche Grundlage des Einbringungsvorgangs angeführt. Der Einbringungsvertrag stelle zivilrechtlich das Verpflichtungsgeschäft ("Titel") dar, das der übernehmenden Körperschaft einen (einklagbaren) Anspruch auf Übereignung des Einbringungsvermögens einräumt. Das Schriftlichkeitserfordernis wurde mit dem BudBG 2003 (BGBl I 2003/71) im Gesetz verankert. Nach den Gesetzesmaterialien solle dadurch klargestellt werden, "dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für Einbringungen ein schriftlicher (Gesellschafts)Vertrag gehöre". Eine über das Schriftlichkeitsgebot hinausgehende Beschreibung der Anforderungen, die an den Einbringungsvertrag zu stellen sind, enthalte das Gesetz nicht.

Nach der Verwaltungspraxis sei es unerheblich, ob der Einbringungsvertrag als solcher bezeichnet werde oder sein Inhalt im Fall der Sachgründung in den Gesellschaftsvertrag bzw die Errichtungserklärung der zu gründenden Gesellschaft integriert werde. Ein vollständiger Einbringungsvertrag habe nach der Verwaltungspraxis präzise Angaben zum Einbringenden, zum Einbringungsstichtag, zur übernehmenden Körperschaft, zum einzubringenden Vermögen und zur dafür vereinbarten Gegenleistung zu enthalten.

Aus der gesetzlichen Formulierung geht eindeutig hervor, dass die Übertragungsbedingungen im Einbringungsvertrag schriftlich niedergeschrieben sein müssen. Allfällige darüber hinausgehende Urkunden, **auf die im Einbringungsvertrag nicht hingewiesen wird, können die Begünstigungen des UmgrStG nicht vermitteln** (UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09).

Auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kommt dem Schriftlichkeitsgebotes des § 12 Abs. 1 UmgrStG besondere Bedeutung zu, da dieses gerade mit dem BudBG 2003 (BGBl I 2003/71) nachträglich im Gesetz verankert wurde. Es wurde damit gesetzlich zum Ausdruck gebracht, dass es gerade in diesen Fällen eines schriftlichen Einbringungsvertrages bedarf. Der Einbringungsvorgang soll klar und deutlich abgebildet sein.

Es gibt Aussagen dazu, dass Einbringungen nicht in einem einheitlichen Vertragswerk erfolgen könnten, dies bezieht sich aber auf andere Sachverhalte, die mit vorliegendem Fall nicht vergleichbar sind.

Laut *Furherr* in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 136) sei auch die Einbringung von Kapitalanteilen, die jeweils unter 25 % liegen, durch mehrere Anteilsinhaber der Zielgesellschaft nach § 12 Abs. 2 Z 3 S 1 UmgrStG zweiter Tatbestand möglich, wenn dadurch der übernehmenden Körperschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der Zielgesellschaft insgesamt erst vermittelt werde. **Die Finanzverwaltung fordere als Voraussetzung, dass die Anteilsinhaber "in einem einheitlichen Vertragswerk auf ein und denselben Stichtag einbringen"** (UmgrStR Rz 732, 3. Gliederungspunkt idF WE 2022). Die individuellen Einbringungen müssten demnach zwar nicht auf Grundlage eines einheitlichen Einbringungsvertrages (Vertragsurkunde) erfolgen (UmgrStR Rz 732 idF vor WE 2013 e contrario, wo noch ein einheitlicher „Einbringungsvertrag“ gefordert wurde), allerdings **offenbar durch eine Art "Rahmenvertrag" in Beziehung zueinander gesetzt werden**, womit auch **alle Anteilsinhaber**, die nach § 12 Abs. 2 Z 3 S 1 UmgrStG zweiter Tatbestand einbringen wollten, **Parteien des Rahmenvertrages sein müssten** (lt Wiesner/Schwarzinger, UmS 207/27/13, SWK 2013, 1204, **sind die individuellen Einbringungsverträge in einem "Vertragspaket" zusammenzufassen**).

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Einbringung mehrerer Anteilsinhaber, denen individuelle Einbringungsverträge zu Grunde liegen, sondern dem Beschwerdeführer nach um die Einbringung seiner 50% Kapitalbeteiligung. Einen einheitlichen Einbringungsvertrag gibt es aufgrund einer komplexen Vorgangsweise zur Übertragung seines Anteiles, da der zweite Anteilseigner nichts von der künftigen Beteiligung des Beschwerdeführers erfahren sollte, damit dieser seinen Anteil auch tatsächlich verkaufte.

Die unabhängig voneinander bestehenden Verträge, die laut Beschwerdeführer das Ziel hatten, einen unliebsamen Gesellschafter dazu zu bewegen, seine Anteile zu verkaufen, ohne dass dieser bemerkte, dass der Beschwerdeführer letzten Endes seine Anteile, wenn auch kurzfristig mittelbar behielt, seien für die Einbringung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Gesamtheit zu sehen. Daraus ließe sich die Intention der Einbringung ableiten.

Einen Rahmenvertrag, ein verbindendes Element über alle Verträge hinweg, gibt es im vorliegenden Fall nicht. Kein Vertrag allein kann als Einbringungsvertrag gesehen werden, keiner der Verträge verweist auf einen anderen Vertrag um gesamtheitlich als Einbringungsvertrag angesehen werden zu können. In keinem der Schriftstücke wurde die Absicht, eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG vornehmen zu wollen, festgehalten. Ausschließlich das Vorbringen des Beschwerdeführers bzw. seines steuerlichen Vertreters ist zu entnehmen, welche Intention hinter den abgeschlossenen Verträgen stecken

soll, und nach deren Aussagen in Zusammenschau aller Verträge eine Einbringung im Sinne des Umgründungssteuerrechts zu fingieren sein solle.

Auch wenn die steuerliche Vertretung vorbringt, das dem ***Aktionärsbindungsvertrag*** (**Aktionärsbind.**) sämtliche von der Abgabenbehörde geforderten Inhaltselemente eines Einbringungsvertrages, wie insbesondere Name des Einbringenden, aufnehmende Körperschaft, Einbringungsvermögen, sowie Gegenleistung zu entnehmen seien, ist darauf hinzuweisen, dass jedoch nicht hervorgeht, dass der Beschwerdeführer seinen Anteil gemäß Art. III UmgrStG einbringen möchte. Ein Hinweis auf eine Einbringung, auf die die begünstigenden Regelungen des Art. III UmgrStG Anwendung finden sollen, ist in keinem dieser Schriftstücke zu finden. Auch in der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass Sinn und Zweck der Vertragsgestaltungen das Ausscheiden des unliebsamen Gesellschafters gewesen war. Dem kann das Gericht auch nicht entgegenreten, diese Intention mag auch tatsächlich hinter den vertraglichen Konstruktionen stecken, aber an eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG, somit Erlangung der begünstigenden Regelungen des Umgründungssteuerrechts, wurde zum Zeitpunkt der vertraglichen Gestaltungen nicht gedacht, erst im Nachhinein, im Rahmen der Betriebsprüfung, wurde die Anwendung des Art. III UmgrStG ins Treffen geführt, um die begünstigenden Rechtsfolgen auszulösen.

Auch wenn hinsichtlich des Einbringungsstichtages darauf verwiesen wird, dass bei in Zukunft liegenden Vorgängen dieser oftmals gar nicht angegeben werden könne, beziehungsweise mangels Angabe eines solchen ersatzweise auf den Tag des Abschlusses des Vertrages abzustellen sei ist als Einbringungsstichtag gesetzlich jeder beliebige Tag möglich, es kann der Tag des Vertragsabschlusses, ein bevorstehender oder ein zurückliegender Tag (Tag, der vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages liegt) als Einbringungsstichtag festgelegt werden (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, § 13 Abs 1; UmgrStR Rz 762 idF WE 2022). Die Wahl eines rückbezogenen Stichtages ist in zeitlicher Hinsicht durch die Neunmonatsfrist des § 13 Abs. 1 S 3 UmgrStG eingeschränkt und mit einer abgabenrechtlichen Rückwirkung verbunden. Wird der Einbringungsstichtag auf den Tag des Vertragsabschlusses oder auf einen Tag danach bezogen, sei zu unterscheiden, ob bereits ein „vollständiger Einbringungsvertrag“ oder ein bloßer „Grundsatzvertrag“ vorliege, der innerhalb der Neunmonatsfrist einer Vervollständigung und damit vertraglichen Ergänzung bedürfe.

Für nicht rückwirkende Einbringungen (Einbringungsstichtag ist der Tag des Vertragsabschlusses) hat die Ersatzstichtagsregelung des § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG keine praktische Bedeutung. Da der ursprüngliche Einbringungsstichtag nach § 13 Abs. 1 S 1 UmgrStG mit dem potentiellen Ersatzstichtag nach § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG zusammenfällt, führt eine Verletzung der Neunmonatsfrist nach § 13 Abs. 1 S 3 UmgrStG gleichzeitig auch zur Versäumnis der Ersatzfrist des § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG (Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG | Umgründungs-steuergesetz 2024, 13. Aufl. (2024), § 13, V. Folgen der Fristverletzung Rz 50).

Auch die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG (iVm § 13 UmgrStG) wurde im vorliegenden Fall erst mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 nachgeholt, mehr als 4 Jahre nach den Vertragsgestaltungen, ebenso ein Indiz dafür, dass an eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG im Jahre 2008 nicht gedacht wurde und auch nicht Gegenstand der Vertragsüberlegungen waren.

Ein Einbringungsvertrag bildet die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Einbringung; er muss nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet sein oder in Form einer gesonderten Vertragsurkunde errichtet werden, **aber als solcher klar erkennbar sein**. Da eine schriftliche Vereinbarung über eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht vorlag, lagen auch die Voraussetzungen für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht vor.

Da das Erfordernis eines Einbringungsvertrages, wie in § 12 UmgrStG gefordert, nicht vorlag, konnte eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht erfolgen. Kommt Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung des Einbringungsvorgangs nach dem allgemeinen Steuerrecht. Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung kommt. § 6 Z 14 lit. b letzter Satz EStG 1988 sieht vor, dass die (missglückte) Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0034; VwGH 25.06.2014, 2009/13/0154). Auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung war dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zu folgen.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Die Einkünfte nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 unterliegen dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 (halber Durchschnittssteuersatz).

Im vorliegenden Fall lagen Einkünfte gemäß § 31 EStG 1988 iVm § 37 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 vor, da der Beschwerdeführer seinen 50%-Anteil an der ***AG*** veräußerte.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR

Des Weiteren wurde vom Beschwerdeführer angeführt, dass die Heranziehung eines Durchschnitts eines Wechselkurses unzutreffend sei. Vielmehr müsste der Wechselkurs vom 29.07.2008 (Tag des ***Aktienkaufvertr.***) herangezogen werden; dieser betrage gemäß Referenzkursliste der EZB 1,63. Im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens ist vom Finanzamt als Wechselkurs der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von 1,6193 herangezogen worden.

In diesem Punkt war dem Beschwerdeführer zu folgen, da als Stichtag das Datum des ***Aktienkaufvertr.*** heranzuziehen – 29.07.2008 – und der Berechnung ein Referenzwert in Höhe von 1,63 zu Grunde zu legen war.

EUR 736.200,00 (Veräußerungserlös CHF 1.200.000,00 * 1,63; Rundung auf volle Hundert)

EUR 36.900,00 minus Anschaffungskosten

EUR 699.300,00 Bemessungsgrundlage NEU

Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Selbst dort, wo gemäß § 138 Abs. 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, hat diese die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen (§ 119 Abs. 1 BAO) zur Voraussetzung (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150).

Da der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben muss (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150), genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von Werbungskosten bloß behauptet, sondern er hat

ihr Vorliegen dem Grunde und der Höhe nach durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel im gesetzlich geforderten Ausmaß wahrscheinlich zu machen.

Diese bloße Behauptung ermöglicht keine hinreichende Glaubhaftmachung (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Zweckmäßigkeitserwägungen sind dabei keine anzustellen.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen. Da auch keine weiteren ergänzenden Unterlagen zu den Werbungskosten vorgelegt wurden, bzw. in der mündlichen Verhandlung erstattet wurde, und das Vorbringen mit der Geltendmachung der Werbungskosten im Widerspruch stand, liegen keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich wären.

Aufgrund einer bloßen Behauptung, bestimmte Ausgaben gehabt zu haben (hier Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur), sind Werbungskosten nicht zu berücksichtigen. Das Vorliegen der behaupteten Ausgaben war nämlich keineswegs wahrscheinlicher wie deren Nichtvorliegen.

Daher konnten die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt werden und war demgemäß spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 323b BAO ergeht diese Entscheidung an das Finanzamt Österreich.

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 Revision war nicht zuzulassen, weil der Lösung vorliegender Rechtsfragen keine grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es liegt entsprechende Rechtsprechung wie oben erwähnt hinsichtlich der Glaubhaftmachung von Werbungskosten vor und es ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz, dass für eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG ein schriftlicher Einbringungsvertrag vorliegen muss.

Wien, am 29. August 2024

