



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Martin Neureiter und Dr. Walter Zisler über die

Berufung des [Bw_G***Y***], [Anschrift_Bw_1], **vom 18. Juni 2009**

gegen den **Abgabenbescheid** des Finanzamtes Salzburg-Land **vom 20. Mai 2009** betreffend die Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung (Vorteilszuwendung) im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die [Y***Beratung_GmbH] zum 28.09.2005 entschieden.

Die vom Berufungswerber beantragte mündliche Verhandlung fand am 7. April 2010, 8. Juni 2010, 8. Juli 2010 und am 9. November 2010 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, statt.

Das Finanzamt wurde vertreten durch [Amtsbeauftragter].

Der Berufungswerber wurde vertreten durch

- die [Steuerberatungs_GmbH], [Anschrift_FN_StBGmbH],
- die [WT_WP_GmbH], [Anschrift_FN_WT_WP_Gm,bH] und
- die [Rechtsanwälte_GmbH], [Anschrift_FN_RA_GmbH].

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer beträgt EUR 206.250,00, das sind 25% von EUR 825.000,00.

Die Abgabe war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Zu den steuerlichen Vertretern und zur Zustellvollmacht

Die streitgegenständliche Berufung wurde mit dem Vermerk „Vollmacht erteilt“ von der [WT_WP_GmbH] eingebracht. In FinanzOnline findet sich zusätzlich eine allgemeine Vollmacht der [Steuerberatungs_GmbH] .

Dazu erklärte Mag. [WT] als Geschäftsführer der [WT_WP_GmbH] , dass die Vollmachten keine Zustellvollmacht beinhalten und Zustellungen an den Berufungswerber zu erfolgen haben (Email vom 20. August 2009, *RV/0476-S/09, Bl. 9*).

Zusätzlich trat laufend die [Rechtsanwälte_GmbH] als Vertreter in Erscheinung. In der mündlichen Verhandlung vom 7. April 2010 wurde auch dazu seitens des Berufungswerbers noch einmal klar gestellt, dass die Zustellungen an ihn persönlich zu erfolgen haben (*RV/0476-S/09, Bl. 119*).

Kurzdarstellung der Streitpunkte und der Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat

Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird dieses umfangreiche Verfahren zunächst kurz zusammengefasst dargestellt. Die Details zum Sachverhalt finden sich unter Punkt 2, die rechtliche Würdigung unter Punkt 3.

Die Berufung richtet sich gegen den Kapitalertragsteuerbescheid vom 20. Mai 2009 hinsichtlich der „verdeckten Ausschüttung (Vorteilszuwendung) im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die [Y***Beratung_GmbH] zum 28. September 2005“, mit dem das Finanzamt den folgenden Sachverhalt rechtlich würdigte:

Nachdem der Berufungswerber [Bw_G***Y***] sehr lange Zeit als leitender Angestellter nichtselbständig tätig gewesen war, wurde er ab 4. März 2001 als selbständiger Unternehmensberater tätig. Schon nach etwa 16 Monaten gab der Berufungswerber diese Tätigkeit mit 30. Juni 2002 wieder auf, erklärte ein steuerliches Aufgabeergebnis und legte seine Gewerbeberechtigung mit Wirksamkeit 1. November 2003 zurück (*RV/0476-S/09 Bl. 300033*).

Ab 1. Juli 2002 erzielte er daraufhin wieder für etwa zwei Jahre fast ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vorstand einer großen Aktiengesellschaft.

Erst ab 1. Oktober 2004 nahm er in der Folge eine Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater auf. Er war als Einzelunternehmer, völlig allein, ohne Personal sowie ohne den Zukauf anderer Fremdleistungen tätig, verfügte über gebrauchte Büroinfrastruktur (Einlagewert 1. Oktober 2004 etwa EUR 3.400) und mietete von seiner Gattin ein Arbeitszimmer (16 m²; Gesamtkosten inkl. Betriebskosten EUR 135,00 p.m.).

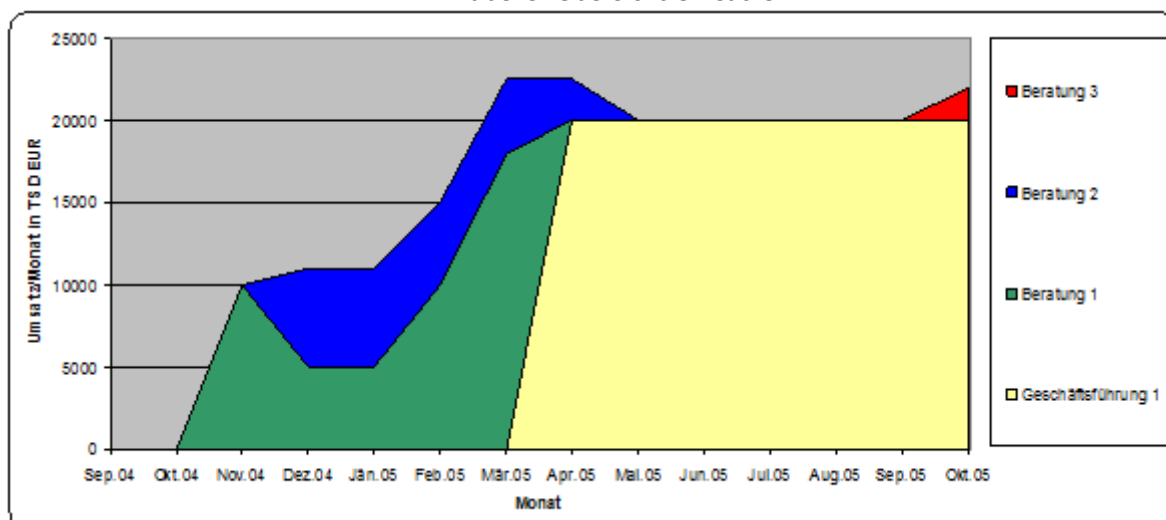
Der Berufungswerber gab mit Schreiben vom 29. September 2005 bekannt, er habe mit dem „Einbringungsvertrag vom 28. September 2005“ sein Einzelunternehmen rückwirkend zum 1. Jänner 2005 (also bloß 3 Monate nach dessen Eröffnung) in seine [Y***Beratung_GmbH] eingebracht (*ABNr. 124077/05 Bl. 14*).

In der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2005 wurden ein „Firmenwert“ von EUR 1.020.800,00 sowie Barentnahmen im Rückwirkungszeitraum von EUR 1.020.000,00 dargestellt. Selbst nach Abzug dieser hohen Barentnahmen verblieb nach seiner Darstellung ein positiver Verkehrswert.

Die vom Berufungswerber von 10/2004 bis 9/2005 erzielten Monatsumsätze entstammen nur vier verschiedenen Tätigkeiten für insgesamt drei Auftraggeber und stehen in folgender

Relation (die beiden gestrichelten Linien markieren den Einbringungsstichtag und den Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages):

Tabelle: Übersicht Umsätze



Legende:

Beratung 1	= Auftrag [F_GmbH]
Geschäftsführung 1	= Geschäftsführung [F_GmbH]
Beratung 2	= Auftrag [Ort_J***]
Beratung 3	= Auftrag [O1_Deutschland_GmbH]

Das Finanzamt verneinte den positiven Verkehrswert und unterstellte eine fremdunübliche Bereicherung des Berufungswerbers durch diesen Einbringungsverfahren. In seinem hier zu beurteilenden Bescheid bezifferte das Finanzamt die daraus resultierende verdeckte Ausschüttung mit dem gesamten Betrag der Barentnahmen im Rückwirkungszeitraum (EUR 1.020.000,00) und unterzog ihn der Kapitalertragsteuer (EUR 255.000,00). Der Unabhängige Finanzsenat kam zum Ergebnis, dass auf Grundlage des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005 tatsächlich überhaupt kein Betrieb auf die [Y***Beratung_GmbH] übertragen wurde, weil der Berufungswerber als Geschäftsführer der [F_GmbH] Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hatte, diese Tätigkeit nicht Teil seines Unternehmensberatungsbetriebes war und zudem der Einbringungsvertrag nicht den Kriterien der Angehörigenjudikatur entsprach.

Der aufnehmenden GmbH wurden tatsächlich nur Einzelwirtschaftsgüter übertragen. Die Differenz zwischen dem Wert dieser Wirtschaftsgüter und den im Gegenzug von der GmbH übernommenen Fremdmitteln in Höhe von EUR 825.000,00 wurde als verdeckte Ausschüttung qualifiziert, die der 25%-igen Kapitalertragsteuer von EUR 206.250,00 unterliegt.

1 Verfahrensgang

Nachdem der Berufungswerber mit Schreiben vom 29. September 2005 die Einbringung seines Einzelunternehmens in die [Y***Beratung_GmbH] per 1. Jänner 2005 mitgeteilt hatte, erklärte er in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2005 vom 5. Oktober 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit von EUR 67.007,16.

Aus der Beilage (Eingangsstempel Finanzamt vom 17. Oktober 2006) geht hervor, dass sich diese Einkünfte wie folgt zusammensetzen:

Geschäftsführerbezüge [Y***Beratung_GmbH]	60.000,00	
Sozialversicherung	-1.882,02	
6% pauschale Betriebsausgaben	-3.600,00	54.517,98
Wechsel Gewinnermittlung		
Forderungen	12.704,00	
Verbindlichkeiten Post und Telefon	-214,82	12.489,18
Gewinn 2005		67.007,16

Bereits im **März 2006** hatte das Finanzamt eine Außenprüfung beim Berufungswerber abgeschlossen (Finanzamt Salzburg-Land ABNr. 124077/05). Der Prüfungsauftrag wies die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 bis 2004 sowie eine „Nachschau“ von 1/2005 bis 9/2005 aus.

Mit dem vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuer-Erstbescheid 2005 vom 8. November 2006 wurden EUR 580.507,00 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Besteuerung unterzogen. Als Begründung findet sich im Bescheid nur ein Hinweis auf Tz 1b des Berichtes vom 22. März 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung. Die zitierte Begründung lautet:

*„Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 wurde das nicht protokollierte Einzelunternehmen [Bw_G***Y***] rückwirkend per 1.1.2005 gem. Art. III in die neu gegründete [Y***Beratung_GmbH], mit Sitz in [Ort_I***] (Gesellschaftsvertrag vom 22.9.2005, Firmenbucheintragung vom 27.9.2005 unter FN [#####X], Alleingesellschafter und Geschäftsführer [Bw_G***Y***], StNr. [999/9999]-24) eingebracht.*

a) Firmenwert

- *Hiefür wurde ein Gutachten mit einem Unternehmenswert von EUR 1.117.000,00 vorgelegt. Die Ermittlung erfolgte nach der Ertragswertmethode (berechnet im wesentlichen aus der Summe aller auf den Bewertungsstichtag abgezinsten zukünftigen und entnahmefähigen Überschüsse). Der Substanzwertanteil beträgt EUR 96.200,00.*
- *Die Entnahme erfolgte lt. Einbringungsbilanz zum 1.1.2005 „bar“ gem. [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#), die Finanzierung durch Kreditaufnahme ü/EUR 840.000,00.*

Durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt und im Rahmen der Schlussbesprechung ausführlich erläutert, dass der Unternehmenswert zu hoch ermittelt wurde, da das Risiko im Hinblick auf den Sanierungsfall [F_GmbH] – die prognostizierte Ertragserwartung steht und fällt mit den Einkünften aus diesem Unternehmen – zu gering eingeschätzt wurde. Angemessen erscheint ein Risikozuschlag mit 10%, sodass sich unter Berücksichtigung eines Risikoabschlages von 50% mit einem daraus resultierenden Abzinsungsfaktor von 10,5% ein Barwert von EUR 617.000,00. Unter Berücksichtigung des Substanzwertanteiles ergibt sich ein Unternehmenswert von EUR 520.800,00.

Da damit das Einbringungskapital negativ wird, ist mangels positiven Verkehrswertes keine

begünstigte Umgründung mehr möglich. Die bare Entnahme von € 1.020.000,00 entbehrt somit jeder rechtlichen Grundlage, sodass hier eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

b) Veräußerungsgewinn

Ferner ist bei der Einbringung des Einzelunternehmens ein Veräußerungsgewinn in Höhe des oben ermittelten Unternehmenswertes von EUR 520.800,00 zu versteuern. In Abzug zu bringen ist ein Freibetrag nach § 24 EStG iHv. EUR 7.300,00."

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben, die zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde (RV/0762-S/06).

Dort war bereits eine andere Berufung anhängig, die sich gegen einen Bescheid richtete, der Kapitalertragsteuer (KESt) an die [Y***Beratung_GmbH] zur Vorschreibung brachte und in seiner Begründung auf denselben Außenprüfungsbericht verwies wie in der Begründung zum hier bekämpften Bescheid (RV/0380-S/06).

1.1 Erste Entscheidungen durch den Unabhängigen Finanzsenat

Nachdem der **KESt-Bescheid** in der mündlichen Verhandlung vom 7. April 2008 vom Unabhängigen Finanzsenat aus Formalgründen ersatzlos aufgehoben worden war (vgl. UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06), hob dieser - nach Durchführung eines umfangreichen Vorhalteverfahrens und der Abhaltung eines Erörterungsgespräches - auch den **Einkommensteuerbescheid** vom 8. November 2006 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz auf (vgl. UFS 27. 5.2008, RV/0762-S/06).

In dieser Entscheidung forderte der Unabhängige Finanzsenat unter anderem insbesondere die Nachholung der folgenden Ermittlungen:

- Erhebungen bezüglich der tatsächlichen Tätigkeit des Berufungswerbers für die [F_GmbH] ab März 2005 zur Beurteilung der daraus resultierenden Einkunftsart und der damit zusammenhängenden (rückwirkenden) Einbringungsfähigkeit.
- Erhebung der näheren Umstände im Zusammenhang mit der (rückwirkenden) Tätigkeit des Berufungswerbers für die [Y***Beratung_GmbH] und der Überlassung seines Pkws an diese.

Die entscheidende Behörde hielt es auch für notwendig, das Rechnungswesen der aufnehmenden [Y***Beratung_GmbH] einer genaueren Überprüfung zu unterziehen und (unter Umständen) mehrere Zeugen/Auskunftspersonen zu befragen.

Sie führte auch aus, dass die Vorteilszuwendung im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages eine verdeckte Ausschüttung an den Berufungswerber darstellen würde, falls kein positiver Verkehrswert nachweisbar sein sollte. Um die Höhe dieser Begünstigung (des

Berufungswerbers) zu ermitteln, wäre es nötig, den Verkehrswert des eingebrachten Vermögens zum 28. September 2005 zu ermitteln.

1.2 Weitere (Ermittlungs-)Maßnahmen des Finanzamtes und daraus resultierende Erledigungen

Das Finanzamt setzte daraufhin die folgenden Prüfungsmaßnahmen:

- Außenprüfung [Y***Beratung_GmbH] 2005 bis 2006 inklusive Kapitalertragsteuer (GBP [Ort_X***] ABNr. 152041/09)
- Außenprüfung [F_GmbH] 2001 bis 2007 (GBP Salzburg ABNr. 152042/09)
- Lohnabgabenprüfung [F_GmbH] 2006 bis 2007 (Finanzamt Salzburg-Land ABNr. 300773/08) bzw. 2008 (Finanzamt Salzburg-Land ABNr. 400318/08)

1.2.1 KEst-Abgabenbescheid vom 20. Mai 2009 (UFS GZ RV/0476-S/09)

Im Anschluss an diese Erhebungen erließ das Finanzamt mit **20. Mai 2009** einen an den Berufungswerber adressierten Abgabenbescheid betreffend **Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005** (Zustellung 22. Mai 2009; *MV 4/2010 S 5*).

Es setzte Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 255.000,00 (25% von EUR 1.020.000,00) fest und erläuterte dies – neben einem Verweis auf die „Begründung zum Einkommensteuer-Bescheid 2005“ - damit, der Verkehrswert des eingebrachten Einzelunternehmens sei zum 28. September 2005 negativ gewesen. Die bare Entnahme in Höhe von EUR 1.020.000,00 entbehre somit jeder rechtlichen Grundlage und es liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Verdeckte Ausschüttungen stellen nach Ansicht des Finanzamtes einen typischen Anwendungsfall des [§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) dar, weshalb die Kapitalertragsteuer direkt ihrem Empfänger vorgeschrieben werde.

Dieser Bescheid ist im nun hier abzuhandelnden Berufungsverfahren zu beurteilen.

1.2.2 ESt-Bescheid vom 25. Mai 2009 (UFS GZ RV/0475-S/09)

Mit **25. Mai 2009** erließ das Finanzamt weiters einen Einkommensteuerbescheid 2005 und besteuerte EUR 454.474,61 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese Einkünfte setzen sich aus folgenden Beträgen zusammen:

Einzelunternehmen Unternehmensberatung		§ 22 Z 1 EStG		
Übergang § 4 Abs. 3 auf § 5 EStG			12.489,18	
Unternehmenswert § 24 EStG	189.890,00			
Substanzwert	-16.354,00			
Freibetrag § 24 EStG	-7.300,00	166.236,00		178.725,18
GF-Bezüge [Y***Beratung_GmbH]		§ 22 Z 2 EStG		
Einnahmen	60.000,00			
SVGW	-1.882,02	58.117,98		
Einnahmen Kilometergeld	13.150,28			
Ausgaben Pkw [Kfz-Kennzeichen_2]	-10.928,00			
Kilometergeld [Kfz-Kennzeichen_1] und [Kfz-Kennzeichen_3]	-2.838,03	-615,75		57.502,23
GF-Bezüge [F_GmbH]		§ 22 Z 1 EStG		
Honorare (Zufluss 2005)	232.177,87			
6% BA-Pauschale	-13.930,67	218.247,20		218.247,20
Einkünfte aus selbständiger Arbeit				454.474,61

Auch dieser Bescheid wurde mit Berufung bekämpft, die dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde (RV/0475-S/09).

1.2.3 KöSt-Bescheide vom 16. Juni 2009 (UFS GZ RV/0824-S/09)

Mit **16. Juni 2009** erließ das Finanzamt zusätzlich zwei Bescheide an die [Y***Beratung_GmbH], mit denen es die Körperschaftsteuer 2005 und 2006 festsetzte.

Es schied in diesen beiden Kalenderjahren die „Geschäftsführungserlöse“ aus (2005: EUR 252.586,87 und 2006: EUR 247.728,00), weil sie durch die höchstpersönliche Arbeitskraft des Berufungswerbers ausgeübt werde, und reduzierte damit das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen in beiden Jahren um diese Beträge.

Die Erlöse wurden im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung 2005 den Einkünften des Berufungswerbers hinzugerechnet. Die Zurechnung zum Einkommen 2006 unterblieb bislang.

Dieser Bescheid wurde ebenso mit Berufung bekämpft, die dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde (RV/0824-S/09).

1.2.4 KEST-Haftungsbescheid vom 3. Juni 2009

Erst etwa 2 Wochen später erließ das Finanzamt einen weiteren mit **3. Juni 2009** datierten und am 29. Juni 2009 zugestellten Abgaben- und Haftungsbescheid (*Ablage in ABNr. 152041/09 nach dem „Laufzettel“*) und schrieb der [Y***Beratung_GmbH] über den **Prüfungszeitraum 2005 Kapitalertragsteuer** für fremdunüblich zu viel ausbezahlte Kilometergelder von EUR 8.010,00 Kapitalertragsteuer von EUR 2.002,00 vor.

Dieser Bescheid wurde nicht bekämpft und erwuchs in Rechtskraft (vgl. auch *Punkt 2.2.1.2*).

1.3 Berufung gegen den KEST-Abgabenbescheid (RV/0476-S/09)

Der Berufungswerber bekämpfte den unter 1.2.1 angeführten **KESt-Bescheid vom 20. Mai 2008** (wie auch den ESt-Bescheid 2005) mit Berufungsschreiben vom 18. Juni 2009, beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie dessen ersatzlose Aufhebung.

1.3.1 Berufungsbegründung vom 18. Juni 2009

Er begründete dies – stark verkürzt – mit folgenden Argumenten. Zu den Details darf auf die Sachverhaltsdarstellung unter Punkt 2 verwiesen werden:

- 1.3.1.1 Er sei weder vor noch nach seiner Bestellung zum Geschäftsführer der [F_GmbH] weisungsgebunden gewesen und habe deshalb Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des [§ 22 Z 1 EStG 1988](#) erzielt. Auch sei er in den betrieblichen Organismus nicht eingegliedert gewesen.
- 1.3.1.2 Sein Beratungsauftrag sei ein Interimsmanagement mit dem Auftrag zur Sanierung der [F_GmbH] gewesen und durch die erfolgte Sanierung oder das endgültige Scheitern erfüllt. Der Auftrag sei bereits vor der Bestellung zum Geschäftsführer angenommen worden, habe durch die Bestellung inhaltlich keine wesentliche Änderung erfahren und hätte ihm freigestellt, sich auch vertreten zu lassen.
- 1.3.1.3 Er sei weder am Einbringungsstichtag (1. Jänner 2005) noch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28. September 2005) an der [F_GmbH] beteiligt gewesen und habe deshalb nicht Einkünfte im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) bezogen. Er sei weder in wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch aufgrund wirtschaftlichen Eigentums beteiligt gewesen, weil er weder fruchtgenussberechtigt noch stimmberechtigt gewesen sei und zu seinen Gunsten auch kein Veräußerungs- und Belastungsverbot vereinbart gewesen sei.
- 1.3.1.4 Der KEST-Bescheid sei die Rechtsfolge der Berufungsentscheidung UFS 27.5.2008, RV/0762-S/06, woran die Behörden gebunden seien. Da die aus der [F_GmbH] bezogenen Honorarvergütungen vom Finanzamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (betriebliche Einkünfte) festgestellt worden seien, sei die Einbringung dieser Tätigkeit gem. Art. III UmgrStG sowie die Zulässigkeit der Einrechnung in die Unternehmensbewertung ausdrücklich vorgegeben.
- 1.3.1.5 Der Berufungswerber rügte weiters die Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil durch die Direktzurechnung der Einkünfte mit den Argumenten „einer unzulässigen Zwischenschaltung einer GmbH und Entlohnung für eine höchstpersönliche Tätigkeit“

eine Argumentation vertreten werde, die im bisherigen Verfahren nicht einmal ansatzweise ins Treffen geführt worden sei.

1.3.1.6 Zur Direktvorschreibung der KEST an den Berufungswerber als Empfänger der Kapitalerträge gem. [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) führte dieser aus, dies setze voraus, dass die verdeckte Ausschüttung, die ihre Rechtsgrundlage im [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) habe, in einem Körperschaftsteuerverfahren festgestellt worden sei.

1.3.1.7 Der KEST-Bescheid stehe darüber hinaus im Widerspruch zur Feststellung einer verdeckten Ausschüttung von EUR 8.010,00 im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens bei der [Y***Beratung_GmbH]. Die Behörde gehe dort grundsätzlich von einer Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG aus.

1.3.1.8 Zur Höhe der verdeckten Ausschüttung rügte der Berufungswerber, von den EUR 1.020.000,00 seien im Zeitraum Jänner bis September 2005 EUR 180.000,00 aus den laufend erzielten Einnahmen entnommen worden. Die fremdfinanzierte bare Entnahme (Kreditverbindlichkeit) habe EUR 840.000,00 betragen.

Mit Schreiben vom 4. August 2009 machte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber darauf aufmerksam, dass er selbst den Aufhebungsbescheid zur Einkommensteuer 2005 vom 27. Mai 2008 beim VwGH mit Beschwerde bekämpft hatte, und kündigte an, das aktuelle Berufungsverfahren bis zu dieser Entscheidung aussetzen zu wollen ([§ 281 BAO](#)). Nach einem Fristverlängerungsansuchen teilte daraufhin der Berufungswerber mit Schreiben vom 15. September 2009 (Eingang Unabhängiger Finanzsenat 21. September 2009) mit, er habe diese Beschwerde zwischenzeitig zurückgezogen. Am 11. November 2009 wurde in der Folge der Beschluss des Höchstgerichtes über die Einstellung des Verfahrens an die Rechtsmittelbehörde zugestellt (VwGH 4.11.2009, 2008/15/0238).

Mit Schreiben vom 2. März 2010 teilte der Unabhängigen Finanzsenat dem Berufungswerber mit, dass er beabsichtige, die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 (RV/0475-S/09) bzw. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 und 2006 (RV/0824-S/09) bis zur Erledigung der Berufung gegen diesen KEST-Abgabenbescheid auszusetzen.

Er beantragte daraufhin mit Schreiben vom 18. März 2010, die Entscheidung über die Berufung gegen den KEST-Abgabenbescheid auszusetzen und das Einkommensteuerverfahren fortzuführen.

1.3.2 Ergänzungen vom 30. März 2010 (Eingang 2. April 2010) und vom 6. April 2010 (persönlich übergeben am 7. April 2010)

Nachdem der Berufungswerber mit Schreiben vom 8. März 2010 zur am Mittwoch, dem 7. April 2010 stattfindenden mündlichen Verhandlung vorgeladen worden war, gab er am 30. März 2010 eine 8-seitige Berufungsergänzung zur Post, die beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. April 2010 (Karfreitag) einlangte. Zu Beginn der Verhandlung vom 7. April 2010 übergaben seine steuerlichen Vertreter zusätzlich eine weitere (zum Teil handschriftlich überarbeitete) 11-seitige Ergänzung der Berufung.

Die beiden Ergänzungen enthielten zum Teil die Wiederholung des bisherigen Berufungsbegehrens, zum Teil wurde aber auch Neues vorgebracht bzw. wurden neue Schwerpunkte gesetzt:

- 1.3.2.1 Der Berufungswerber verlangte die Beischaffung der Akten zu RV/0475-S/09 (ESt 2005), RV/0824-S/09 (KöSt 2005 und 2006) sowie RV/0380-S/06 (KESt „alt“) und die Berücksichtigung der dortigen Beweisergebnisse.
- Er erhob „das gesamte Vorbringen in diesen angeführten Verfahren zum Vorbringen in diesem Verfahren“ (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 10).
- 1.3.2.2 Der gesamte Punkt B der Ergänzung von 6. April 2010 widmet sich dem wirtschaftlichen Eigentum des Berufungswerbers an den Anteilen an der [F_GmbH] im Zeitraum zwischen dem Abschluss der Sanierungsvereinbarung vom 7. März 2005 und der tatsächlichen zivilrechtlichen Abtretung dieser Anteile mit dem aufschiebend bedingten Vertrag vom 30. September 2005.
- Der Berufungswerber brachte vor, das Finanzamt habe seine Weisungsgebundenheit gegenüber der [F_GmbH] verneint und daraus falscherweise geschlossen, dass er bereits ab März 2005 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise „Machthaber der [F_GmbH]“ gewesen sei. Er stimme zwar mit dem Finanzamt darüber überein, dass keine Weisungsgebundenheit vorgelegen habe, bestritt aber mit folgenden Argumenten, dass er (wirtschaftlicher) Eigentümer dieser Anteile gewesen sei:
- Die Anteilsabtretung sei nicht mit der Sanierungsvereinbarung geschlossen worden. Diese sei vielmehr ein Vorvertrag ([§ 936 ABGB](#)), der nur die Verpflichtung beinhaltet habe, in Zukunft einen Abtretungsvertrag abzuschließen. Er sei zudem an Bedingungen geknüpft gewesen, deren Eintritt der spätere Veräußerer [Altgesellschafter_F] selbst habe bestimmen können.
 - Der Berufungswerber habe bis dahin keinerlei Verfügungsberechtigung über den Geschäftsanteil (Veräußerung, Belastung, Behinderung der Verfügungsmacht des [Altgesellschafter_F]) und auch kein Stimmrecht gehabt. Letzteres sei weiterhin

unbeschränkt beim späteren Veräußerer gelegen. [Bw_G***Y***] habe mangels Rechtsanspruch auf den Besitz damit nicht wie ein Eigentümer schalten und walten können.

- [Altgesellschafter_F] habe sich nur verpflichtet, ihn zum Geschäftsführer zu bestellen (Stimmbindung). Er habe aber jederzeit die Möglichkeit gehabt, ihn wieder abzurufen, sich selbst als Geschäftsführer einzusetzen und den Beratungsvertrag mit ihm zu beenden.

1.3.2.3 Zur Direktzurechnung der Einkünfte aus der Geschäftsführung bei der [F_GmbH] mit den Argumenten „einer unzulässigen Zwischenschaltung einer GmbH und Entlohnung für eine höchstpersönliche Tätigkeit“ wies der Berufungswerber auf die aktuelle Diskussion zur EStR 2000 Rz 104 hin und brachte vor, die Geschäftsführung der [F_GmbH] sei Ausfluss seiner Tätigkeit als Unternehmensberater gewesen. Sie habe aufgrund ihrer Intensität zwar eine überwiegende Rolle eingenommen, es seien aber daneben nachweislich auch andere Aufträge angenommen worden. Die [Y***Beratung_GmbH] habe während der gesamten Geschäftsführungsphase auch andere Marktchancen genutzt (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 1).

1.3.2.4 Der Berufungswerber führte ins Treffen, die von ihm am Markt angebotene Leistung sei immer die Beratungsleistung und niemals die Geschäftsführungsleistung als solche gewesen.

Darüber hinaus habe die [Y***Beratung_GmbH] über einen eigenen, sich von der natürlichen Person des [Bw_G***Y***] abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt, wie insbesondere Betriebs- und Geschäftsausstattung, Homepage, funktionierende Auftragsakquise. Sie sei auch Mitglied der [Beratungsgruppe_WK] für Unternehmensnachfolge und -übernahmen, habe entsprechendes Netzwerk, aus welchem ergänzend oder stellvertretend Aufträge abgearbeitet werden können, habe eigene Buchhaltung sowie Steuer- und Rechtsberatung, eine eigene Finanzierungsfunktion für offene Aufträge, eigene Haftpflicht- und Rechtsschutzversicherung, etc. (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 1).

Die GmbH sei als Beratungsinstitut für [Material_X]verarbeitende Unternehmen und in der Sanierungsbranche weit über die Grenzen Österreichs hinaus bekannt und bestens eingeführt. Es seien neben Aufträgen gegenüber österreichischen Auftraggebern auch Beratungsleistungen an deutsche, polnische, tschechische und russische Auftraggeber erbracht worden (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 9).

Die Leistung des Berufungswerbers sowie nun der [Y***Beratung_GmbH] bestehe aus den Komponenten Unternehmensberatung, Sanierungsmanagement, Geschäftsführungsmanagement und Überlassung einer natürlichen Person als

Geschäftsführer. Diese Leistungen würden einzeln und im Paket angeboten, was nicht außergewöhnlich sei. Die [Y***Beratung_GmbH] sei auf diesem Markt tätig und nütze die Marktchancen. Die gegenteilige Behauptung in der Begründung zum ESt-Bescheid sei falsch. Der Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung und Übernahme der Geschäftsführung für andere Unternehmen sei im Firmenbuch rechtskräftig eingetragen worden, er könne daher nicht unzulässig sein (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/d und A/h).

1.3.2.5 Die Geschäftsführungstätigkeit bestehe aus der organschaftlichen Bestellung und der Anstellung. Da nur die organschaftliche Funktion von einer natürlichen Person ausgeübt werden müsse, sei die Anstellung einer GmbH (Drittanstellung) deshalb zivilrechtlich grundsätzlich zulässig.

Eine Gesamtbetrachtung des Beratungsauftrages [F_GmbH] mache offensichtlich, dass dieser hinsichtlich Umfang und Honorierung weit über die rein organschaftliche Funktion (Aufgaben laut GmbHG wie z.B. Unterzeichnung des Jahresabschlusses etc.) hinausgehe. Dieser sei vielmehr auf die Beistellung eines Geschäftsführers im Sinne einer ganzheitlichen Managementleistung mit dem Ziel der Unternehmenssanierung gerichtet gewesen (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/b).

Der Berufungswerber bestritt ausdrücklich, dass er sich verpflichtet hätte, den Vertrag gegenüber der [F_GmbH] höchstpersönlich zu erbringen. Aus der Sanierungsvereinbarung ergebe sich der eindeutige Parteiwille, dass nach Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH diese die Beratungs- und Geschäftsführungsleistung übernehmen solle und der Berufungswerber für die organrechtliche Bestellung überlassen werde (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/c). Es sei in der Sanierungsvereinbarung unter Punkt 4.2 ausdrücklich festgehalten worden, dass die Geschäftsführung Teil des Beratungsvertrages gewesen sei (vgl. dazu auch *Punkt 2.2.2/a und 3.2.1.2*). Weiters seien die Vertragsteile in Punkt 4.3 davon ausgegangen, dass die Funktion des Berufungswerbers in der [F_GmbH] eine Beratungstätigkeit sei, sonst wäre es nicht erforderlich gewesen ihn gem. [§ 24 GmbHG](#) von seinem Wettbewerbsverbot als Betriebsberater zu befreien (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/f).

1.3.2.6 Die übernehmende [Y***Beratung_GmbH] sei in die Beratungsaufträge, die zum Einbringungsstichtag bzw. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages bestanden haben, entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen (Art. III UmgrStG und [§ 38 UGB](#)) mit gleichen Rechten und Pflichten eingetreten, wie dies in der Sanierungsvereinbarung für den Auftrag [F_GmbH] vereinbart worden sei. Diese

Übernahme von Rechten und Pflichten sei jeder Einbringung systemimmanent und vom Gesetzgeber so gewollt (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/e).

- 1.3.2.7 Der Berufungswerber brachte vor, es sei davon auszugehen, dass die Bewertungsgrundlagen und die Bewertungsmethode im angeführten Gutachten [Dr*Gutachter_B] vom Finanzamt anerkannt worden seien (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 2).

Er widersprach dabei aber der „Herausrechnung des Auftrages [F_GmbH]“. Er habe bereits vor Abschluss der Sanierungsvereinbarung einen Vertrag als Unternehmensberater gehabt, der nicht aufgehoben, sondern in diese Vereinbarung integriert worden sei. Der Beratungsvertrag mit dem nunmehr vertraglich fixierten Ziel der Sanierung der [F_GmbH] sei klarerweise Inhalt seines Einzelunternehmens gewesen.

Eine künstliche Aufspaltung in einen Beratungs-Teilbetrieb und einen Geschäftsführungs-Teilbetrieb sei nicht zulässig. Die Geschäftsführung sei das Mittel gewesen, um den Sanierungs- und Beratungsauftrag möglichst wirksam in die Tat umzusetzen (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/a und A/b). Es bestehe daher kein Zweifel, dass bei der Berechnung des Verkehrswertes des Einzelunternehmens zum 28. September 2009 (Anmerkung UFS: *gemeint wohl 2005*) der Auftrag [F_GmbH] mit zu berücksichtigen sei (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/e).

Gegen die Abspaltung des Auftrages [F_GmbH] als nicht einbringungsfähig führte der Berufungswerber auch ins Treffen, § 13 UmGrStG sehe für den Zeitpunkt der Zurechnung den Einbringungsstichtag (1.1.2005) vor, zu dem der Auftrag [F_GmbH] ohne Zweifel bereits (Anm. UFS: *als reiner Beratungsauftrag*) erteilt gewesen sei (Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/i).

- 1.3.2.8 Die gesamte Barentnahme sei zwischenzeitig – trotz stark erfolgsabhängiger Entlohnung des Geschäftsführers und trotz Scheiterns der Sanierung der [F_GmbH] Ende 2008 – getilgt worden und damit der gesamte Firmenwert innerhalb eines Zeitraumes von rund 4,5 Jahren verdient worden. Die Abhängigkeit von letzterem Auftrag sei nie gegeben gewesen und die Prognosen seien sogar übertroffen worden (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 9).

- 1.3.2.9 Der Berufungswerber wiederholte, weder im Körperschaftsteuerverfahren der [Y***Beratung_GmbH] noch bei der Feststellung seiner Einkünfte sei diesbezüglich für 2005 und für 2006 eine verdeckte Ausschüttung festgestellt worden, was aber Voraussetzung für die Besteuerung mittels KEST sei (Punkt 7 Ergänzung 30. März 2010). Dem zum ausbezahlten Km-Geld ergangenen KEST-Bescheid 2005 vom 29. Juni 2009 (Anmerkung UFS: *gemeint ist hier offenbar das Zustellungsdatum des*

Bescheides vom 3. Juni 2009 – vgl. 1.2.4 der Berufungsentscheidung) sei aber – den Vorgaben des Unabhängigen Finanzsenates entsprechend - die Anwendbarkeit des UmgrStG zugrunde gelegt worden (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 4).

1.3.2.10 Der Berufungswerber sprach weiters dem angefochtenen Bescheid vom 20. Mai 2009 einen gesetzmäßig ausgeführten Spruch ab. Es fehle eine klare Beschreibung der Vorteilszuwendung und die Fixierung des Zuflusszeitpunktes (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 6). Der bekämpfte Bescheid könne nicht einen einzigen detaillierten Sachverhaltstatbestand in der Begründung anführen. Er müsse deshalb auch – unzulässigerweise – auf die Begründung eines nicht individualisierten Einkommensteuerbescheides 2005 verweisen (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 3), der möglicherweise aufgrund seines Einlangens am 27. Mai 2009 noch nicht existiert habe (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 6).

1.3.2.11 Die streitgegenständliche Barentnahme von EUR 1.020.000,00 setze sich aus dem Cash-Flow des Einzelunternehmens im Rückwirkungszeitraum in Höhe von EUR 180.000,00 sowie einer fremdfinanzierten Entnahme in Höhe von EUR 840.000,00 zusammen. Durch die Direktzurechnung der im Rückwirkungszeitraum erzielten Einkünfte an ihn (den Berufungswerber) erfolge eine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte (Ergänzung 30. März 2010 Punkt 8).

1.3.3 Mündliche Verhandlung 7. April 2010 (MV 4/2010)

Vor Beginn der mündlichen Verhandlung stellte der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber persönlich bzw. als Vertreter der [Y***Beratung_GmbH] Bescheide zu, mit denen er die Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 verfügte.

Nachdem der Vorsitzende im Anschluss daran klargestellt hatte, dass der Berufungssenat nicht beabsichtige, das anhängige Verfahren auszusetzen (vgl. *Punkt 8*), legte der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung folgende angeforderten Unterlagen vor und gab folgende Erklärungen ab.

Eingangs stellten der Berufungswerber und seine steuerlichen Vertreter noch einmal klar, dass die Zustellungen weiterhin – trotz aufrechter Vollmachten der [Steuerberatungs_GmbH] und der [Rechtsanwälte_GmbH] - an den Berufungswerber zu erfolgen haben.

Weitere Ausführungen des Berufungswerbers betrafen die folgenden Punkte. Details sind der Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen:

1.3.3.1 Rückwirkende Vereinbarung über die Geschäftsführervergütung des Berufungswerbers von der [Y***Beratung_GmbH] (Beilage 1)
vgl. dazu *Punkt 2.2.1.2*

1.3.3.2 Zahlung Gesellschafterzuschuss an die [F_GmbH] (Beilage 2)
vgl. *Punkt 2.1.1.4/c*

1.3.3.3 Unterlagen zum Bedingungseintritt bezüglich des Abtretungsvertrages über die Anteile an der [F_GmbH] vom 30. September 2005
vgl. *Punkt 2.1.1.3/e*

1.3.3.4 Beilagen zur Selbstanzeige vom 21. August 2008 betreffend Herkunft und Berechnung der Kilometergelder (Beilagen 3a und b) sowie Zahlungsbelege bezüglich seiner Pflichtversicherung (Beilage 4a und 4b)

Die Unterlagen wurden in Kopie vorgelegt.

1.3.3.5 Bescheidqualität des bekämpften Bescheides vom 20. Mai 2009 (siehe Punkt 1.2.2) und Direktvorschreibung der KEST
vgl. *Punkt 5 und 6*

1.3.4 Fortsetzung mündliche Verhandlung 8. Juni 2010 (MV 6/2010)

Nach der Vertagung der Verhandlung wurde diese am 8. Juni 2010 fortgeführt. Der Berufungssenat stellte den Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung unter Zuhilfenahme einer Powerpoint-Präsentation zu folgenden Themenbereichen dar und gab dem Berufungswerber Gelegenheit, dazu Stellung zu beziehen. Die Details sind dem unter Punkt 2 dargestellten Sachverhalt zu entnehmen:

1.3.4.1 Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen an der [F_GmbH] in der Zeit ab der Sanierungsvereinbarung
vgl. *Punkt 2.1.1.3*

1.3.4.2 Diätenabrechnung des Berufungswerbers mit der [F_GmbH] sowie Kontakte des Berufungswerbers mit Kunden, Lieferanten, Geldgebern und sonstigen Geschäftspartnern für diese Gesellschaft
vgl. *Punkt 2.1.1.4/k*

1.3.4.3 Geschäftsführer-Anstellungsvertrag zwischen dem Berufungswerber und der [F_GmbH]
vgl. *Punkt 2.1.1.4/d*

1.3.4.4 Geschäftsführer-Anstellungsvertrag zwischen dem Berufungswerber und der [Y***Beratung_GmbH]
vgl. *Punkt 2.2.1*

1.3.4.5 Gestaltung der Ausgangsrechnungen des Einzelunternehmens des Berufungswerbers und im Anschluss daran der [Y***Beratung_GmbH]
vgl. *Punkt 2.1.1.4/h, 2.1.1.4/la und 2.2.4.2*

1.3.4.6 Internetauftritt über die homepage [www.y***-beratung..at]

vgl. *Punkt 2.2.4.3*

1.3.4.7 Suchergebnis der herold-Telefonbuchabfrage

vgl. *Punkt 2.2.4.5*

1.3.4.8 Auftritt in der [Beratungsgruppe_WK]

vgl. *Punkt 2.2.4.6*

Zum Vorbringen des Berufungswerbers in Punkt 1.3.2.6 dieser Berufungsentscheidung machte der Berufungssenat darauf aufmerksam, dass Art III UmGrStG keine zivilrechtliche Bestimmung ist und keine Gesamtrechtsnachfolge regelt. [§ 38 UGB](#) ist 2005 noch nicht in Kraft gewesen, die Unternehmensberatung ist kein Handelsgeschäft im Sinne des HGB und es gibt deshalb keinen Übergang von Wirtschaftsgütern ex lege.

Dem stimmte der steuerliche Vertreter Dr. [RA] zwar grundsätzlich zu, ergänzte aber, es habe die Regelung des [§ 1409 ABGB](#) im Zusammenhang mit den entsprechenden sachenrechtlichen Bestimmungen des ABGB gegeben, wonach ein Unternehmen als Gesamtsache gelte. Daraus ergebe sich, dass eine Gesamtsache - auch z.B. mittels Einbringungsvertrag für ein Unternehmen - übertragen werden könne. Auf Grund der Vertragsfreiheit müsse ein derartiger Übergang nicht im UmGrStG geregelt sein. Außerdem verwies er auf Punkt 2. des Einbringungsvertrages vom 28.9.2005, wonach der gesamte Unternehmensberatungsbetrieb mit allen rechtlichen Bestandteilen und allen Aktiven und Passiven zum Zweck seiner Fortführung in die [Y***Beratung_GmbH] eingebracht worden sei. Dazu habe nach dem Willen der Parteien auch der Auftrag [F_GmbH] gehört. Die Zustimmung dazu sei zumindest konkludent im Punkt 4.2. der Sanierungsvereinbarung [F_GmbH] erteilt worden.

1.3.5 Zusammenfassung Sachverhalt 14. Juni 2010 (SV 14.6.2010)

Wie in der MV 6/2010 angekündigt, übermittelte der Unabhängige Finanzsenat daraufhin mit Schreiben vom 14. Juni 2010 eine 60-seitige Zusammenfassung des Sachverhaltes an die Verfahrensparteien, gab diesen Gelegenheit zur Stellungnahme und forderte beim Berufungswerber weitere Unterlagen an (vgl. *RV/0476-S/09 Bl. 505 ff*).

Das Finanzamt erklärte daraufhin mit 17. Juni 2010, dass keine inhaltlichen Korrekturen oder Richtigstellungen erforderlich seien.

Der Berufungswerber reagierte vorerst nur mit Schreiben vom 25. Juni 2010 und gab bekannt, dass es ihm nicht möglich sei, die angeforderten Unterlagen bis 1. Juli 2010 beizubringen. Er werde diese bei der für 8. Juli 2010 anberaumten Verhandlung mitbringen.

Kurz vor diesem Verhandlungstermin, am **6. Juli 2010**, brachte der Berufungswerber per Email eine 21-seitige Stellungnahme zum SV 14.6.2010 ein. Gleichzeitig legte er nun auch die

Kopie der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sowie des Antrages auf aufschiebende Wirkung zum Bescheid über die Aussetzung der Entscheidung über die Berufung zur Einkommensteuer 2005 (RV/0475-S/09; VwGH 2010/15/0095) vor, die schon drei Wochen vor der letzten Verhandlung am 17. Mai 2010 dort eingebracht worden war.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt am 7. Juli 2010 in Kopie zur Kenntnisnahme übergeben.

1.3.6 Fortsetzung mündliche Verhandlung 8. Juli 2010 (MV 7/2010)

Am 8. Juli 2010 führte der Berufungssenat die mündliche Verhandlung fort. Er stellte den Sachverhalt insofern noch einmal unter Zuhilfenahme einer Powerpoint-Präsentation dar, als dieser in der Stellungnahme des Berufungswerbers mit Anmerkungen versehen worden war.

Eingangs gab der Amtsbeauftragte bekannt, er habe sich am 7. Juli 2010 auf einem eintägigen Urlaub befunden und die Stellungnahme des Berufungswerbers deshalb erst unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung erhalten. Er behielt sich deshalb eine Stellungnahme zu einzelnen Punkten zu einem späteren Zeitpunkt vor.

Der Berufungswerber legte folgende in der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 angekündigten Unterlagen vor:

- Vorschreibung der Grundumlage 2006 zur Kammerumlage, zum Beweis dafür, dass die [Y***Beratung_GmbH] Kammermitglied gewesen sei (Beilage A).
vgl. *Punkt 2.2.4.6*
- Gewerbedaten aus „der offiziellen Gewerberechtsdatenbank“. Dabei handelt es sich um einen Ausdruck „Gewerbe-Report“ des Compass-Verlages (Beilage B).
- Firmenbuchauszug der [Y***Beratung_GmbH] zum Beweis der „rechtswirksamen“ Eintragung der Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens „[Bw_G***Y***] Unternehmensberatung“ ins Firmenbuch (Beilage C).
- Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. Juli 1992 zur Auslegung des Begriffes „Unternehmensberater“ im Sinne des [§ 22 EStG 1988](#) (Beilage D).
- Berufsbild Unternehmensberatung der Wirtschaftskammer Österreich (Beilage E).

Nachdem der Berufungswerber auf die Verlesung der Sachverhaltszusammenfassung vom 14. Juni 2010 verzichtet hatte (vgl. auch MV 11/2010), wurden dieser und die dazu erstattete Stellungnahme des Berufungswerbers erörtert. Kurz zusammengefasst betraf das die folgenden Bereiche. Details zum Sachverhalt werden im nachfolgenden Punkt 2 (Sachverhalt) dargestellt.

1.3.6.1 Allgemeines zur Vollständigkeit und Richtigkeit des Sachverhaltes (Punkt 1 der Stellungnahme vom 6. Juli 2010)

Der Berufungswerber bestritt ganz allgemein „sowohl die Vollständigkeit aus auch die generelle Richtigkeit der SV 14.6.2010“, ohne im Detail darauf einzugehen.

Auch über Befragung durch den Berufungssenat, welche Aussagen auf den 60 Seiten der SV 14.6.2010 nicht den Tatsachen entsprechen, wurde der Berufungswerber nicht konkreter, sondern gab nur an, er sehe sich ... nicht in der Lage, eine abschließende Richtigkeitserklärung abzugeben.

1.3.6.2 Qualifikation der Geschäftsführungs-Einkünfte durch den Unabhängigen Finanzsenat

Der Berufungswerber ging in seiner Stellungnahme davon aus, der Unabhängige Finanzsenat habe festgestellt, er habe im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit für die [F_GmbH] Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 EStG bezogen. Der Berufungssenat stellte dazu klar, dass er bisher keine Qualifikation dieser Einkünfte vorgenommen habe, woraufhin sich der Berufungswerber eine ergänzende Stellungnahme vorbehielt (vgl. *Punkt 1.3.9*).

1.3.6.3 Prüfung und Beurteilung des Einbringungsvorganges bei Außenprüfung der [Y***Beratung_GmbH]

Der Berufungswerber brachte vor, bei der Betriebsprüfung bei der [Y***Beratung_GmbH] sei die gesamte KEST 2005 geprüft und nur eine verdeckte Ausschüttung hinsichtlich der Pkw-Kosten festgestellt worden (vgl. Punkt 1.2.4). Das Finanzamt sei also von der Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG (Anmerkung UFS: im Zusammenhang mit dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005) ausgegangen und habe den Auftrag [F_GmbH] als unproblematisch angesehen.

Der Amtsbeauftragte bestritt dies und wies darauf hin, dass der hier verfahrensgegenständliche KEST-Bescheid vor Abschluss der Betriebsprüfung und vor dem ins Treffen geführten KEST-Bescheid (Pkw-Kosten) erlassen worden sei.

Er sei vom damaligen Fachvorstand unterfertigt worden, der auch die Betriebsprüfung als Verfahrensleiter abgeschlossen habe.

1.3.6.3 Funktion als Beteiligter der Sanierungsvereinbarung vgl. Punkt 2.1.1.4

1.3.6.4 Einlage Anteile an [F_GmbH] in [Y***Beratung_GmbH] vgl. Punkt 2.1.1.2

1.3.6.5 Begriff Geschäftsführung

Der Berufungswerber rügte, dass die SV 14.6.2010 immer nur „unkritisch“ von „Geschäftsführung“ spreche, dabei aber die handelsrechtliche Organfunktion und die zivilrechtliche Managementfunktion vermenge. Er habe die Funktion als Geschäftsführer und Sanierer (Unternehmensberater) gleichzeitig ausgeübt. Das

erläuterte der Berufungswerber in der MV 7/2010 und gab an, handelsrechtliche Funktionen seien Verpflichtungen, die der Geschäftsführer als natürliche Person höchstpersönlich wahrzunehmen habe (Organschaftsfunktionen wie Steuererklärungen abgeben, Jahresabschluss aufstellen, Konkursantragspflicht, Postvollmacht). Einen Vertrag abschließen, das müsse nicht unbedingt ein Geschäftsführer machen.

Eine Geschäftsordnung über die Aufgabenverteilung habe es nicht gegeben. Für die handelsrechtlichen Funktionen gebe es keinen Vertrag. Grundlage dafür sei der Bestellungsbeschluss der Gesellschafter. Vertraglich werde nur die Managementfunktion geregelt. Für die handelsrechtlichen Tätigkeiten gebe es keinen Entgeltsanspruch. Er habe es allerdings noch nie gesehen, dass jemand keine Managementfunktion mit übernommen habe. Im konkreten Fall seien die Managementfunktionen im Rahmen des Beratungsunternehmens ausgeführt worden.

- 1.3.6.6 Geschäftsführungsvertrag/Beratungsvertrag; Anmerkungen zur Sanierungsvereinbarung und zum „Anstellungsvertrag“ als Geschäftsführer; Höhe, Berechnung und Abrechnung der „Geschäftsführerbezüge“; Zeitliche Befristung und Bezahlung; Kundenkontakt [Ort_H***]; Vertretungsbefugnis in [F_GmbH]; Abgrenzung Geschäftsführung, Beratung und Sanierung, Tätigkeiten und Verantwortungsbereich, Unterscheidung Beratungsvertrag und Überlassungsvertrag, Urteil des Landesgerichtes, Unterscheidung Geschäftsführer und Unternehmensberater vgl. Punkt 2.1.1.4
- 1.3.6.7 Unternehmensbewertung Gutachten B vgl. Punkt 2.2.1.2
- 1.3.6.8 Höchstpersönliche Leistung und Ausnützung Marktchancen vgl. Punkt 2.2.2

Am 2. September 2010 langte der mit 30. August 2010 datierte „Antrag auf Protokollberichtigung“ beim Unabhängigen Finanzsenat ein (Punkt II/a-f). Die Änderungswünsche wurden gelb markiert eingearbeitet und sind den Akten des Unabhängigen Finanzsenats zu entnehmen.

1.3.7 (Ergänzende) Stellungnahme des Finanzamts vom 3. August 2010 zur Stellungnahme des Berufungswerbers vom 6. Juli 2010

Das Finanzamt äußerte sich – wie angekündigt - mit Schreiben vom 3. August 2010 zu einzelnen Punkten der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 6. Juli 2010. Betroffen davon waren die folgenden Problemkreise (Details sind dem im Anschluss dargestellten Punkt 2 „Sachverhalt“ zu entnehmen):

- 1.3.7.1 Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen [F_GmbH] vgl. Punkt 2.1.1.3

1.3.7.2 Einkunftsart als Geschäftsführer der [F_GmbH]

vgl. Punkt 2.1.1.4

1.3.7.3 Anerkennung der Einbringung der Anteile an der [F_GmbH] in die [Y***Beratung_GmbH] (Notariatsakt vom 26. Jänner 2006).

vgl. Punkt 2.1.1.2

1.3.8 Vorhalt 4. August 2010

Auf Basis der ergänzenden Stellungnahme des Finanzamts vom 3. August 2010 und der vergangenen Verhandlungstage gab der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber Gelegenheit zu einer Replik und erinnerte an die fehlende Vorlage von bereits angeforderten bzw. vom Berufungswerber angekündigten Unterlagen.

Zusätzlich übermittelte die Berufungsbehörde einen Fragenkatalog zum mit 11. Oktober 2005 datierten und der Abgabenbehörde erstmals am 9. Juli 2010 bekannt gewordenen Vertrag „[O1_Deutschland_GmbH]“ und forderte damit im Zusammenhang stehende Unterlagen an.

Als Frist wurde der 2. September 2010 gesetzt.

Am 6. August 2010 erreichte den Unabhängigen Finanzsenat ein mit 4. August 2010 datierter Antrag auf Fristerstreckung von bereits in der mündlichen Verhandlung am 8. Juli 2010 angeforderten Angaben bzw. Unterlagen bis 23. August 2010.

Am 2. September 2010 langte ein mit 30. August 2010 datiertes Schreiben des Berufungswerbers beim Unabhängigen Finanzsenat ein, mit dem dieser eine Kopie der Berufungsschrift des Staatsanwaltes zum Strafverfahren [##Hv##/10x] (RV/0476-S/09 Bl. 555 ff), nicht aber die anderen angeforderten bzw. angekündigten Unterlagen vorlegte. Er gab an, weitere Urkunden aus dem Straftat stünden nicht zur Verfügung, da sich dieser beim OLG [Ort_Y] befinde. Die Vorlage der Unterlagen zum Auftrag [O1_Deutschland_GmbH] kündigte der Berufungswerber für „die nächste Berufungsverhandlung“ an (Zu den in diesem Schreiben enthaltenen Änderungswünschen des Protokolls zur MV 7/2010 siehe oben Punkt 1.3.6 und zur enthaltenen Stellungnahme siehe unten Punkt 1.3.8).

Am 3. September 2010 langte ein weiteres mit 31. August 2010 datiertes Schreiben des Berufungswerbers beim Unabhängigen Finanzsenat ein, in dem er nun ganz allgemein bekannt gab, dass er „die gewünschten Unterlagen“ aufgrund von Auslandsreisen erst bei der nächsten Verhandlung - die zu diesem Zeitpunkt noch nicht anberaumt war – mitbringen werde. Gleichzeitig bat er, den nächsten Verhandlungstermin „sobald es dem Unabhängigen Finanzsenat möglich sei“ bekannt zu geben.

Mit **Schreiben vom 6. September 2010** erinnerte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber an die Vorlage der noch ausstehenden Unterlagen und setzte eine Nachfrist bis 15. September 2010.

Am 16. September 2010 übermittelte der Berufungswerber daraufhin per Email einen Antrag auf Fristerstreckung (für die Kridaprozess-Unterlagen bis zur nächsten Berufungsverhandlung am 16. September 2010) sowie eine Stellungnahme. Unterlagen legte er nicht vor.

1.3.9 Stellungnahme des Berufungswerbers vom 30. August 2010 zur Eingabe des Finanzamtes vom 3. August 2010

Mit dem obigen Schreiben vom 30. August 2010 erstattete der Berufungswerber auch eine Stellungnahme zur den Ausführungen des Finanzamtes in seinem Schreiben vom 3. August 2010, die im nachstehenden Sachverhalt eingearbeitet ist.

1.3.10 Stellungnahme des Berufungswerbers vom 15. September 2010

Mit Email vom 16. September 2010 übermittelte der Berufungswerber eine mit 15. September 2010 datierte weitere Stellungnahme.

1.3.10.1 Vorlagezeitpunkt von Stellungnahmen und Urkunden

Der Berufungswerber betont, die Form – und wohl auch der Zeitpunkt – der Offenlegung sei aus Sicht des [§ 119 BAO](#) bedeutungslos und es stelle keinen Verstoß dagegen dar, wenn Urkunden – mangels aktueller Verfügbarkeit – erst in der Berufungsverhandlung vorgelegt würden.

1.3.10.2 Sachverständiger im Prozess LG [Ort_X*]**

Er wies noch einmal auf die Beurteilung der Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer der [F_GmbH] durch den Sachverständigen [Gerichtsgutachter] hin, bestätigte aber nun die Tatsache, dass dieser die mit Schriftsatz vom 11. März 2010 dem Gericht vorgelegten Unterlagen nicht geprüft hat.

Als Grund nannte der Berufungswerber, der Sachverständige habe sich schon aus dem bisherigen Akt Klarheit über seinen Befund verschaffen können. Der Berufungswerber äußert deshalb auch Bedenken, ob die Vorlage dieser Unterlagen notwendig ist, da der Sachverständige ihre Inaugenscheinnahme nicht für notwendig erachtet habe.

Im Schreiben wurde die Vorlage des Beweisantrages vom 11. März 2010 angekündigt, tatsächlich unterblieb diese aber. Auch die angekündigten Urkunden wurden – trotz Einmahnung durch den Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 6. September 2010 - unter Hinweis auf die Berufungsverhandlung vor dem OLG [Ort_Y] am 16. September 2010 wieder nicht vorgelegt und deren Zurverfügungstellung „für die

nächste Berufungsverhandlung" in Aussicht gestellt. Dies obwohl der Berufungswerber zugestand, dass sein Verteidiger einen Satz dieser Urkunden in seinem Handakt habe.

1.3.10.3 Komplex [O1_Deutschland_GmbH]

Zu den Antworten und Angaben zu diesem Komplex wird auf Punkt 2.1.2.2 verwiesen.

1.3.11 Fortsetzung mündliche Verhandlung am 9. November 2010 (MV 11/2010)

Mit Schreiben vom 21. September 2010 lud der Unabhängige Finanzsenat die Verfahrensparteien zur Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 9. November 2010. Für den Fall, dass eine Vertagung notwendig sein sollte, beraumte er weitere Verhandlungstermine für 10. und 11. Oktober 2010 an. Am 4. Oktober 2010 langte daraufhin das Schreiben des Berufungswerbers vom 29. September 2010 ein, mit dem dieser die Verschiebung der Verhandlungstermine vom 10. und 11. November 2010 mit der Begründung beantragte, einer seiner steuerlichen Vertreter (Dr. [RA]) befinde sich „auf einem längst gebuchten Auslandsurlaub“. Der Unabhängige Finanzsenat verweigerte die Vertagung mit Verfügung vom 15. Oktober 2010, weil der Berufungswerber laufend auch von seinem nicht verhinderten Wirtschaftstreuhänder (Mag. [WT] als Vertreter der [WT_WP_GmbH]) vertreten gewesen war und ihm bereits im laufenden Verfahren umfassend Gelegenheit geboten wurde, gehört zu werden und Urkunden vorzulegen (*RV/0476-S/09 Bl. 586 ff.*).

Im selben Schreiben gab der Berufungswerber bekannt, der Freispruch im Prozess beim LG [Ort_X***] ([##Hv##/10x]) sei vom OLG [Ort_Y] bestätigt worden (vgl. Punkt 2.1.1.4 Ic).

Am 9. November 2010 wurde die mündliche Verhandlung fortgesetzt und abgeschlossen. Die sachverhaltsbezogenen Verhandlungsthemen wurden unter Punkt 2 dieser Entscheidung eingearbeitet.

In der Verhandlung wurde den Verfahrensparteien unter anderem Gelegenheit geboten, sich noch einmal zum bisherigen Verfahren und zur Replik des Finanzamts vom 3. August 2010 zu äußern. Dazu zählte insbesondere die Frage der Fremdüblichkeit der Gestaltung des Einbringungsverganges (vgl. *Punkt 2.2.5*).

In dieser Verhandlung verzichtete der Berufungswerber auf die Vorlage der wiederholt angekündigten Unterlagen aus dem Strafprozess beim LG [Ort_X***] ([##Hv##/10x]) (vgl. unter anderem Punkt 1.3.10.2.).

Ein Anbringen auf Einräumung einer einmonatigen Frist für eine weitere – inhaltlich nicht näher determinierte - Stellungnahme zum Thema Fremdvergleich wies der Vorsitzende ab.

2 Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats liegt der folgende Sachverhalt zugrunde, der in den Akten des Finanzamtes sowie der Berufungsbehörde abgebildet ist.

Die wichtigsten Aktenteile werden wie folgt zitiert:

<i>RV/0380-S/06 Bl. ##</i>	Akten des Unabhängigen Finanzsenats (KESt alt), Blatt ##
<i>RV/0762-S/06 Bl. ##</i>	Akten des Unabhängigen Finanzsenats (ESt), Blatt ##
<i>RV/0476-S/09 Bl. 000##</i>	Akten des Unabhängigen Finanzsenats zum nun aktuellen Berufungsverfahren (KESt neu), Ordner 1/3 und 2/3 Blatt ##
<i>RV/0476-S/09 Bl. 300##</i>	Akten des Unabhängigen Finanzsenats zum nun aktuellen Berufungsverfahren (KESt neu), Ordner 3/3 Blatt ##
<i>ABNr. 124077/05 Bl. ##</i>	Arbeitsbogen der Betriebsprüfung [Bw_G***Y***] (2002-2004), Blatt ##
<i>ABNr. 152041/09 Bl. ##</i>	Arbeitsbogen der Außenprüfung [Y***Beratung_GmbH] (2005-2006), Blatt ##
<i>ABNr. 152042/09 Bl. ##</i>	Arbeitsbogen der Außenprüfung [F_GmbH] (2001-2007), Blatt ##
<i>HV-Protokoll S ##</i>	Hauptverhandlungsprotokoll des LG [Ort_X***] vom 18. März 2010 ([##Hv##/10x]), Seite ## (abgelegt unter RV/0476-S/09 Bl. 300081 ff)
<i>Sanierungsvereinbarung</i>	Sanierungsvereinbarung vom 7. März 2005 (abgelegt unter RV/0762-S/06 Bl. 186 ff)
<i>D/##, 2001/##</i>	Aktenteile des Finanzamtsaktes StNr. 93-539/1573
<i>Punkt ##.##</i>	diese Zitierung ohne weiteren Hinweis bezieht sich jeweils auf die Nummerierung in dieser Berufungsentscheidung

2.1 Tätigkeiten und Einnahmen des Berufungswerbers

Der Berufungswerber übte in den letzten Jahren die folgenden Tätigkeiten aus:

bis 2000
Der Berufungswerber war etwa 10 Jahre als Geschäftsführer bei der Fa. [Arbeitgeber_1_GmbH] nichtselbständig beschäftigt (vgl. auch <i>HV-Protokoll S 7</i>). In den letzten beiden Jahren bezog er dabei die folgenden Jahresbruttogehälter: 1.1. bis 31.12.1999: ATS 1.766.298,00 (EUR 128.361,88) 1.1. bis 31.12.2000: ATS 2.517.288,00 (EUR 182.938,45), davon begünstigte Bezüge ATS 1.197.069,00 (EUR 86.994,40).
2001
Am 4. März 2001 eröffnete der Berufungswerber einen Unternehmensberatungsbetrieb (Fragebogen vom 18. März 2001) und erwirtschaftete im ersten Kalenderjahr einen Netto-Umsatz von ATS 2.340.817,40 (EUR 170.113,83). Zusätzlich vereinnahmte er 2001 ATS 21.764,80 (EUR 1.581,71) für Vorträge.

2002

Mit **30. Juni 2002** gab der Berufungswerber seine selbständige Tätigkeit **wieder auf** (siehe Schreiben vom 3. Februar 2003 im Steuerakt 2003; *ABNr. 124077/05 Bl. 13*) und legte die Gewerbeberechtigung mit Wirksamkeit 1. November 2003 zurück. Diese Gewerbeberechtigung war unter der **Gewerberegisternummer** [#####2] erfasst (Auszug Gewerberegister *RV/0476-S/09, Bl. 300033*). Im Kalenderjahr 2002 flossen ihm für die Tätigkeit im ersten Halbjahr 2002 EUR 197.406,24 zu. Die Einnahmen für die Vortragstätigkeit beliefen sich auf EUR 1.139,72.

Ab 1. Juli 2002 war der Berufungswerber als Vorstand der Fa. [Arbeitgeber_2_AG] tätig und bezog **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**. Das Jahresgehalt betrug laut dem für fünf Jahre abgeschlossenen Dienstvertrag vom 22. Juni 2002 für den Zeitraum 1. Juli 2002 bis 31.12.2002 EUR 100.000,00 sowie ab 1. Jänner 2003 EUR 150.000,00 zuzüglich einer Erfolgsbeteiligung von maximal EUR 210.000,00. Am Lohnzettel 2002 scheinen brutto EUR 105.182,93 auf.

2003

2003 war der Berufungswerber nur **nichtselbständig** tätig. Der Bruttobezug von 1. Jänner bis 31. Dezember 2003 beim Arbeitgeber [Arbeitgeber_2_AG] betrug EUR 276.342,00.

2004

Der Berufungswerber **beendete seine nichtselbständige Tätigkeit** im Jahr 2004 wieder. Die Bruttobezüge für die Zeit von 1. Jänner 2004 bis **31. Juli 2004** beliefen sich auf EUR 562.269,49.

Ab 1. Oktober 2004 war der Berufungswerber wieder auf selbständiger Basis im Rahmen des Gewerbes „**Unternehmensberater und Betriebsorganisation**“ tätig.

Die Gewerbeberechtigung **entstand am 1. Oktober 2004** und wurde unter der **Gewerberegisternummer** [#####6] erfasst. Die erklärten Einnahmen aus diesem Bereich betrugen 2004 etwa EUR 19.908,00 (Zufluss 2004) zuzüglich EUR 12.704,00 (Zufluss 2005). Damit betrug das Honorar für die erbrachten Leistungen von Oktober bis Dezember 2004 EUR 32.612,00. Der Berufungswerber war nicht im Firmenbuch registriert.

2005

Einer „Aufgliederung Unternehmensberatererlöse“ im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (*ABNr. 124077/05*) ist zu entnehmen, dass sodann von 1. Jänner 2005 bis 31. August 2005 Erlöse von insgesamt EUR 183.263,87 (inkl. Reisekosten) erzielt wurden, die auf Leistungen des Jahres 2005 entfallen.

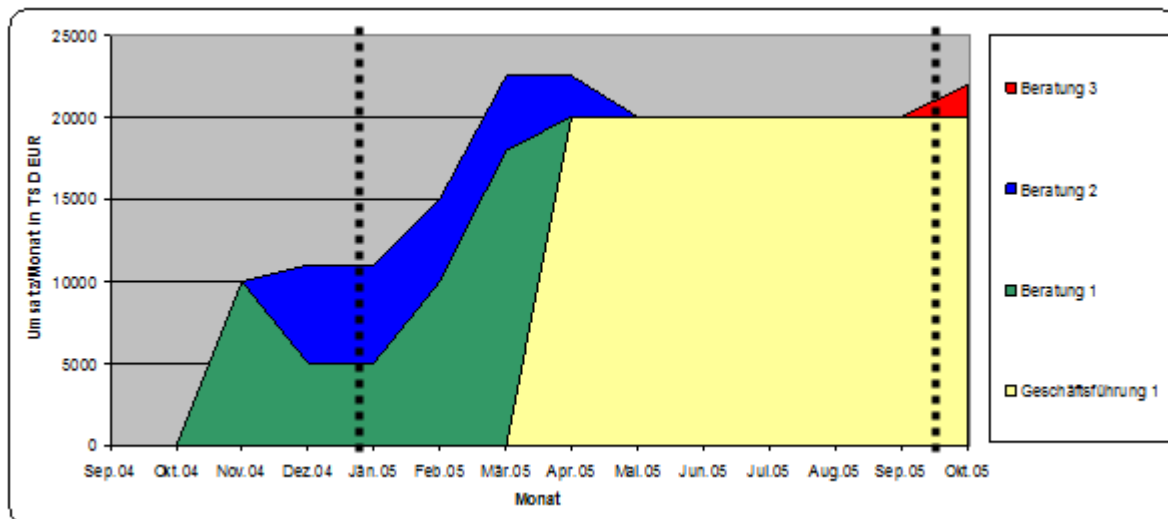
Die Aufgabe des erst 16 Monate existierenden Unternehmensberatungsbetriebes mit 30. Juni 2002 sowie die Neueröffnung des Unternehmensberatungsbetriebes mit 1. Oktober 2004 ergeben sich aus den im Veranlagungsakt enthaltenen Angaben des Berufungswerbers.

Im Zuge der Einbringung dieses Betriebes in die [Y***Beratung_GmbH] und auch im gegenständlichen Berufungsverfahren hat der Berufungswerber zwar wiederholt darauf hingewiesen, dass der Betrieb bereits seit „mehr als zwei Jahren“ bestanden habe und die Gewerbeberechtigung bloß geruht habe, für diese Aussagen wurden im Verfahren aber keine Beweise vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher den ursprünglichen Angaben des Berufungswerbers laut Steuerakt (Fragebogen Beginn 4. März 2001 – *D/8* – und Anzeige Anmeldung Gewerbe – *D/5*; Mitteilung Aufgabe selbständige Tätigkeit – *2003/1* und Ermittlung Aufgabegewinn *ABNr. 124077/05 Bl. 13*; Fragebogen zum Beginn 1. Oktober 2004 – *D/13* sowie Anzeige der Anmeldung des Gewerbes – *D/10*) und geht von einer Neugründung mit Oktober 2004 aus. Das deckt sich mit den Gewerberegisterdaten. Die erste Gewerbeberechtigung wurde nämlich mit Wirksamkeit 1. November 2003 zurückgelegt (Gewerberegisternummer [#####2] – *RV/0476-S/09 Bl. 300033*). Mit Oktober 2004 wurde eine neue Berechtigung begründet (Gewerberegisternummer [#####6] – *RV/0476-S/09 Bl. 300029*).

Die vom Berufungswerber von 10/2004 bis 9/2005 erzielten Monatsumsätze entstammen nur vier verschiedenen Tätigkeiten für insgesamt drei Auftraggeber und stehen in folgender Relation (die beiden gestrichelten Linien markieren den Einbringungsstichtag und den Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages):

Tabelle: Übersicht Umsätze



Legende:

Beratung 1	= Auftrag [F_GmbH]
Geschäftsführung 1	= Geschäftsführung [F_GmbH]
Beratung 2	= Auftrag [Ort_J***]
Beratung 3	= Auftrag [O1_Deutschland_GmbH]

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 brachte der Berufungswerber nun seinen „Unternehmensberatungsbetrieb“ in die ihm allein zuzurechnende [Y***Beratung_GmbH] ein und beanspruchte die Begünstigungen des Art. III UmgrStG. In der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2005 wurden ein „Firmenwert“ von EUR 1.020.800,00 sowie Barentnahmen im Rückwirkungszeitraum von EUR 1.020.000,00 dargestellt. Selbst nach Abzug dieser hohen Barentnahmen verblieb nach seiner Darstellung ein positiver Verkehrswert (EUR 16.589,18).

Am Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages übte der Berufungswerber nur zwei konkrete Tätigkeiten aus (Geschäftsführung [F_GmbH] und Auftrag [Projekt_E]).

In der Folge werden unter *Punkt 2.1.1* die [F_GmbH] und die vom Umfang her weit überwiegenden Tätigkeiten des Berufungswerbers für diese Gesellschaft dargestellt. Unter *Punkt 2.1.2* finden sich sodann die Schilderungen des zum Einbringungsstichtag aufrechten, kleineren Auftrages [Ort_J***] (*Punkt 2.1.2.1*) sowie des am Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages im Anlaufen befindlichen Auftrages [Projekt_E] (*Punkt 2.1.2.2*).

2.1.1 Tätigkeit für die Fa. [F_GmbH] als Teil des Unternehmensberatungsbetriebes

Der Berufungswerber war seit Spätherbst 2004 für die Fa. [F_GmbH] tätig. Die [F_GmbH] war ein großes Unternehmen und beschäftigte sich – unter anderem auch in Form von Beteiligungen - mit mehreren Bereichen der [Material_X]verarbeitung. Nachdem sie in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und insolvenzreif geworden war, wurde der Berufungswerber zunächst nur als Unternehmensberater engagiert.

2.1.1.1 Tätigkeit als „Berater“ 10/2004 bis 2/2005

Der Berufungswerber war für die Fa. [F_GmbH] ab Herbst 2004 im Rahmen seines nicht protokollierten Unternehmensberaterbetriebes tätig.

Zu Beginn basierte die Arbeit als Berater dieser Gesellschaft, die über Vermittlung bzw. Veranlassung durch die Hauptgläubigerin zustande gekommen war, auf einem **mündlichen Vertrag** (vgl. Stellungnahme [Altgesellschafter_F], *ABNr. 152042/09 Bl. 512* und Stellungnahme Berufungswerber *ABNr. 152042/09, Bl. 595*).

Seine damaligen Tätigkeiten bzw. Berechtigungen stellte der Berufungswerber während der Außenprüfung der [F_GmbH] im Oktober 2008 als sehr umfassend dar (Schreiben vom 16. Oktober 2008; *ABNr. 152042/09 Bl. 596*):

Er hatte demnach Zugang zu allen betrieblichen Zahlen und Daten, konnte nach freier Wahl mit den Mitarbeitern Workshops abhalten, konnte mit externen Geschäftspartnern verhandeln, konnte Reorganisationsschritte einleiten und verhandelte sogar im Oktober 2004 mit der Bank die Ausweitung des Betriebsmittelkredites aus.

Später schränkte der Berufungswerber ein und gab an, seine Tätigkeit habe in der Erarbeitung von Auswertungen für die Gläubigerbank bestanden. Er betonte dabei, er habe bis März 2005 hinsichtlich der Abwicklung des operativen Geschäftes keine wie auch immer gearteten Geschäftsführertätigkeiten ausgeübt (vgl. Niederschrift [Bw_G***Y***] vom 2. Februar 2009; *ABNr. 152042/09 Bl. 602*).

Der Berufungswerber wurde bis Februar 2005 fast ausschließlich in den Räumlichkeiten der Fa. [F_GmbH] bzw. seinem eigenen Büro tätig. Der Altgesellschafter-Geschäftsführer [Altgesellschafter_F] vertrat – dem Berufungswerber zufolge – die Meinung, die Kunden und Lieferanten hätten im Unternehmen zu erscheinen. Zudem waren ihm die Reisekosten zu hoch (*MV 6/2010 S 4 letzter Absatz*).

Obwohl der Berufungswerber vorbrachte, er habe ursprünglich ein Beratungshonorar von EUR 220,00 pro Stunde vereinbart (Schreiben vom 16. Oktober 2008; *ABNr. 1052042/09 Bl. 595*) verrechnete er schlussendlich nur EUR 200,00 pro Stunde, wobei er für Leistungen bis Februar 2005 die folgenden Stunden in Ansatz brachte. Im Durchschnitt war er damit etwa **47 Stunden pro Monat** persönlich beschäftigt, was in etwa einem Viertel seiner verfügbaren Arbeitskapazität entsprechen dürfte. Mitarbeiter beschäftigte der Berufungswerber in dieser Zeit nicht.

Monat	Stunden	EUR	davon Km	Zahlung
10/2004	48	9.600,00		2004
11-12/2004	50	10.000,00		
1/2005	50	10.000,00		3/2005
2/2005	87	18.356,00	956,00 (1.875 km à 0,51)	4/2005
Σ/Ø	235/47	9.591,20	956,00	

Im Abrechnungsbetrag für 2/2005 (Honorarnote vom 20. März 2005; *ABNr. 152041/234*) sind Kilometergelder von EUR 956,00 + EUR 191,20 Umsatzsteuer (gesamt EUR 1.147,20) für 1.875 km enthalten. 2.1.1.2 [F_GmbH] – Überblick

Am 7. März 2005 nahm der Berufungswerber in der Folge als künftiger Gesellschafter an einer „Sanierungsvereinbarung“ Teil, im Zuge dessen er auch die (handelsrechtliche) Geschäftsführung dieses Unternehmens übernahm. Im Herbst 2008 wurde es trotzdem insolvent, was strafrechtliche Untersuchungen unter anderem gegen den Berufungswerber nach sich zog. In diesem Zusammenhang erstellte [Gerichtsgutachter] ein vom Landesgericht [Ort_X***] beauftragtes und mit 18. Jänner 2010 datiertes Gutachten, dessen Inhalt unten auszugsweise dargestellt wird.

a) Eintritt des Berufungswerbers

Der Berufungswerber, der bis dahin als selbständiger Berater aufgetreten war (vgl. *Punkt 2.1.1.1*), sollte im Zuge der Sanierung etwa 51% der Geschäftsanteile übernehmen (Abtretungspreis EUR 1,00 und Verpflichtung zu einer Gesellschaftereinlage von EUR 255.000,00), was schlussendlich mit dem aufschiebend bedingten Abtretungsvertrag vom **30. September 2005** umgesetzt wurde. Die Bedingung der Aufhebung der Pfändung dieses Anteiles trat am 16. November 2005 ein (Urkundenvorlage vom 22. April 2010).

Die restlichen Stammanteile übernahm zur Gänze die [Sanierer_AG], eine mit der Hauptgläubigerbank verbundene Gesellschaft (Abtretungspreis EUR 1,00 und Verpflichtung zu einer Gesellschaftereinlage von EUR 245.000,00).

Ab **7. März 2005** wurde der Berufungswerber mit der alleinigen handelsrechtlichen Geschäftsführung betraut.

b) Einbringung der Geschäftsanteile an der [F_GmbH] in die [Y***Beratung_GmbH] und Bildung einer Unternehmensgruppe

Mit Notariatsakt vom 26. Jänner 2006 (*ABNr. 124077/05, Bl. 83ff*) brachte der Berufungswerber seine gesamten Geschäftsanteile an der [F_GmbH] (51%) in die ihm zu 100% zuzurechnende [Y***Beratung_GmbH] ein.

Im **Einbringungsvertrag** bezifferte er den Verkehrswert - nur etwa 4 Monate nachdem er ihn mit einem Mitteleinsatz von rund EUR 255.000,00 erworben hatte – mit EUR 1.020.000,00 und damit etwa dem vierfachen Wert. Im Zuge dieser Einbringung vereinbarte der Berufungswerber als Geschäftsführer mit seiner aufnehmenden Gesellschaft „unbare Entnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)“ in Höhe von EUR 700.000,00.

Im Bericht über das Ergebnis der **Außenprüfung** des Berufungswerbers über die Jahre 2002 bis 2004 vermerkte der Prüfer dazu unter Tz 2:

... Neben der Ertragserwartung für die nächsten 3 Jahre wurde für die Ermittlung der unbaren Entnahme gem. [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) auch das Wirtschaftliche Eigenkapital von EUR 1.115.000,00 zugrunde gelegt. Da dieses jedoch zu einem großen Teil auf dem Sanierungsnachlass beruht, wäre diese Position bei Vorliegen der Erklärungen für 2006 neuerlich zu hinterfragen.

Eine solche Maßnahme ist den Akten des Finanzamtes – trotz durchgeführter Außenprüfung der [Y***Beratung_GmbH] für die Jahre 2005 und 2006 (ABNr. 152041/09) - nicht zu entnehmen.

Der Berufungswerber schloss daraus, die Einbringung sowie die dabei angewendete Bewertung der Geschäftsanteile sei vom Finanzamt vollinhaltlich anerkannt worden (*Stellungnahme 6.7.2010*).

Der Amtsbeauftragte bestritt dies aber und erklärte, dieser Umgründungsvorgang sei nicht Prüfungsschwerpunkt gewesen und deshalb bisher nicht untersucht worden (*Stellungnahme 3.8.2010, Seite 3f*). Der Berufungswerber bezeichnete diese Aussage unter anderem deshalb als nicht nachvollziehbar, weil der Vorgang schon bei der Vorprüfung thematisiert worden sei (*Replik 30.8.2010, Seite 6*).

Die [Y***Beratung_GmbH] bildete als Gruppenträger in der Folge mit der [F_GmbH] als Gruppenmitglied eine Unternehmensgruppe (Antrag vom 24. September 2007; Bescheid vom 2. April 2008).

c) Wirtschaftliche Lage der [F_GmbH]

Wie erst bei der **Außenprüfung** der [F_GmbH] über die Jahre 2001 bis 2007 (Prüfungsauftrag Juli 2008, ABNr. 152042/09 Bl. 1f, Vorlage der Klageschrift (ABNr. 152042/09 Bl. 554) an den Außenprüfer am 30. September 2008, ABNr. 152042/09 Bl. 604; Selbstanzeige, ABNr. 152042/09 Bl. 584f) aufgrund verbuchter Anwaltsrechnungen **zu Tage trat**, hatte der Berufungswerber **nach Übernahme der Geschäftsführung** nach und nach entdeckt, dass die vorhandene Anlage das laut Buchhaltung eingekaufte Material gar nicht verarbeiten konnte. Aufgrund eines Hinweises hatte er begonnen die Bücher zu überprüfen und herausgefunden, dass sehr viele Barzahlungen für [Material_Y]abrechnungen verbucht waren, bei denen die Unterlagen unvollständig waren (keine Schlussbriefe, Abmaßprotokolle und Fuhrscheine). Stichprobenartige Nachfragen des Berufungswerbers bei einigen Lieferanten hatte ergeben, dass die abgerechneten Holzlieferungen nicht stattgefunden hatten. Es handelte sich um fingierte [Material_Y]lieferungen. Laut Klage vom 16. Mai 2007 (siehe unten) hatte der Berufungswerber von diesen Tatsachen

nach Untersuchungen schlussendlich im November 2006 Gewissheit erlangt (Klage, ABNr. 152042/09, Bl. 555).

Mit **16. Mai 2007** hatte er deshalb als Geschäftsführer der [F_GmbH] den **Altgesellschafter-Geschäftsführer** [Altgesellschafter_F] auf die Zahlung von insgesamt EUR 1.480.402,20 geklagt und ihm (unter anderem) vorgeworfen, der GmbH von September 1998 bis Februar 2005 durch **fingierte bzw. gefälschte** [Material_Y]**abrechnungen** (Eingangsrechnungen) Beträge von insgesamt EUR 1.321.806,00 ungerechtfertigt entzogen und sich zugeeignet zu haben (ABNr. 152042/09, Bl. 554ff).

Mit Teil-Zwischenurteil hatte das Landesgericht [Ort_X***] am 21. Oktober 2008 – kurz nach der Übergabe der Klageschrift an den Außenprüfer der Großbetriebsprüfung - ausgesprochen, dass dieser Anspruch dem Grunde nach zu Recht besteht ([#Cg##/07X]; ABNr. 152042/09, Bl. 522ff). Das Urteil wurde am 19. Mai 2009 durch das Oberlandesgericht [Ort_Y] bestätigt.

Obwohl dem Berufungswerber diese Tatsachen spätestens im November 2006 gewiss waren (vgl. Klageschrift) und er diese für die nachfolgende Insolvenz mit verantwortlich machte (vgl. etwa HV-Protokoll Seite 5 – RV/0476-S/09 Bl. 300125), verständigte er das Finanzamt nicht davon. Die Abgabenbehörde erlangte von diesen Vorgängen und Tatsachen wie oben erwähnt erst frühestens Mitte 2008 im Zuge seiner Prüfungshandlungen anlässlich der Außenprüfung ABNr. 152042/09 (Prüfungsauftrag vom 31. Juli 2008) Kenntnis.

d) Konkurs

Mit Beschluss des Landesgerichtes [Ort_X***] vom 29. Oktober 2008 ([###X##/08x]) wurde über das Vermögen der [F_GmbH] das Konkursverfahren eröffnet. In einem von der Staatsanwaltschaft [Ort_X***] im Kridaverfahren [##St###/##x] in Auftrag gegebenen Gutachten vom 18. Jänner 2010 analysierte der Sachverständige [Gerichtsgutachter] die wirtschaftlichen Verhältnisse vom Wirtschaftsjahr 2001/2002 bis in das Jahr 2008. Er kam zusammenfassend zu folgenden Beurteilungen (Seite 48ff):

	30.09.2002	30.09.2003	30.09.2004	30.09.2005	30.09.2006	30.09.2007
URG						
Eigenmittelquote	-5%	7%	12%	5%	5%	4%
Cash-Flow	-1.545.967,00	-1.799.159,00	-1.772.056,00	-1.488.532,00	-455.631,00	335.279,00
Effektivverschuldung	15.522.890,00	12.783.768,00	15.514.545,00	14.928.246,00	16.083.491,00	18.555.769,00
Fiktive Schuldentilgungsdauer	nicht ermittelbar (unbegrenzt)					55 J.
Vermutung Reorganisationsbedarf	gegeben					
"Quicktest-Benotung"						
Finanzielle Stabilität	insolv.gefährdet	schlecht	insolv.gefährdet	schlecht		
Ertragslage	insolvenzgefährdet				schlecht	
Gesamtbeurteilung	insolvenzgefährdet				schlecht	

Bei der Analyse der Bilanzen dieser Wirtschaftsjahre kam der Gutachter zusammenfassend zu folgendem Schluss:

*Es zeigt sich hier also insgesamt ein **Bild des Niederganges**, nur etwas abgemildert in den Wirtschaftsjahren 2002/2003, 2004/2005 und im geringeren Ausmaß im Wirtschaftsjahr 2005/2006 durch massive Forderungsverzichte und zweimaliges Sale & Lease Back.*

Jedoch konnten diese Schritte den Niedergang nur hinauszögern und nicht tatsächlich stoppen, weil trotz dieser Schritte nur in 2 Jahren Gewinne erzielt wurden, die allerdings bei Weitem nicht ausreichten, um die in den übrigen Jahren erlittenen Verluste auch nur zu kompensieren.

Zur Eigenmittelquote 2004/2005 von 5% wies der Gutachter auf Seite 62 darauf hin, dass für eine wesentliche Aktivpost kein Nachweis der Werthaltigkeit gegeben war.

Dabei handelte es sich um die im Zuge der Sanierung von [Altgesellschafter_F] eingebrachten Anteile an der [H***GmbH] und der [H***GmbH] & Co KG im bilanzierten Wert von EUR 1.085.748 (positives Eigenkapital insgesamt EUR 834.872). Über beide Gesellschaften wurde mit 23. Februar 2010 der Konkurs eröffnet (LG [Ort_X***] [##X#1/10x] und [##X#2/10y]).

Der Gutachter beschreibt die Umstände in der [F_GmbH] im Jahr 2005 als „vereinfacht gesagt chaotisch“ und zitierte den Berufungswerber (*Gutachten Seite 46*):

Nach dem Ausscheiden des Altgesellschafters (7. März 2005) habe der Berufungswerber festgestellt, dass die Bestände des Unternehmens und zwar im [Material_Z]- und dem [Material_Y]bereich vom Volumen und von der Werthaltigkeit nicht stimmen; überdies habe sich herausgestellt, dass verschiedene Forderungen nicht einbringbar und die Reklamationen einzelner Kunden höher als erwartet waren.

Auch habe sich herausgestellt, dass die Betriebsliegenschaft Probleme verursachte – Hangrutschungen, Versinken von Fundamenten u.a., weiters waren die Anlagesteuerungen völlig veraltet und es gab kaum Ersatzteile. Gebäude und Auflagen waren zum Teil nicht behördlich genehmigt. Feuerschutztechnisch waren die behördlichen Auflagen und Vorschriften bei weitem nicht erfüllt, die Oberflächenwasserableitung entsprach nicht den behördlichen Vorschriften, es gab Altlasten in Form von Aschenablagerungen. Das Unternehmen hatte zum Zeitpunkt der Übernahme keine Versicherungsdeckung.

Der Berufungswerber führte zu den Gründen für die Insolvenz im Strafverfahren

[##Hv##/10x] am 9. Jänner 2008 wörtlich aus (vgl. *Gutachten* [Gerichtsgutachter] S 34):

... wenn diese fingierten Rechnungen vor Abschluss der Sanierungsvereinbarung bekannt gewesen wären, hätte es die Sanierungsvereinbarung nicht gegeben. Die klagende Partei wäre in Konkurs gegangen. Dies deshalb, weil eine funktionierende [Material_Y]versorgung für ein [Verarbeitungsunternehmen_Teil1] ganz essentiell ist. Letztlich hat ja dadurch mein ganzes Konzept nicht mehr gepasst, nämlich die Produktivität der [Material_Y]lieferanten, die Struktur und die Kostensätze.

Aus den Jahresabschlüssen der [F_GmbH] ist ersichtlich, dass sich der bis zum Wirtschaftsjahr 2004/2005 jährlich erwirtschaftete Verlust aus dem operativen Geschäft (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) von über EUR 2.200.000,00 ab Oktober 2005 zwar deutlich reduzierte, der Wechsel in die Gewinnzone jedoch trotz massiver Gesellschafterzuschüsse und Forderungsnachlässe zumindest bis September 2007 nicht gelang. Der Berufungswerber

selbst gab zu seinen Sanierungsbemühungen an (*Beschuldigtenvernehmung vom 18. Dezember 2009, S 6*):

Zur eigenen Sanierung möchte ich festhalten, dass ich versucht habe, neue Investoren zu finden, zum einen im [Verarbeitungsunternehmen_Teil1]sbereich und zum anderen auch im Rahmen der Wertschöpfungskette. Dazu wurde ein M&E-Manager ([Manager]) von der [Bank_B] bzw. von der [Sanierer_AG] empfohlen. Daraufhin wurden mit mehreren Investoren sehr intensive Gespräche geführt. Zuletzt blieb ein Unternehmen übrig und zwar die Fa. [Investor-AG] mit Sitz in [Anschrift_Investor-AG]. Mit diesem Unternehmen wurde das [Material_W]konzept im Hinblick auf [umweltschonende_Bearbeitung] erweitert. Mit diesem Investor hätte eine Summe von EUR 1,5 Millionen in das Unternehmen für 75% der Geschäftsanteile vorbehaltlich einer steuerlichen due-dilligence-Prüfung in das Unternehmen eingebracht werden sollen. Dies war jedoch angesichts der Forderungen des Finanzamtes in der zweiten Septemberhälfte 2008 negativ beurteilt worden und ist somit die Beteiligung nicht zu Stande gekommen.

2.1.1.3 (Wirtschaftliches) Eigentum des Berufungswerbers an den Anteilen an der [F_GmbH]

Das Finanzamt ging in seiner mit 20. Mai 2009 datierten Begründung zum Einkommensteuer-Bescheid 2005 vom 25. Mai 2009 auf Seite 2 davon aus, dass der Berufungswerber bereits ab März 2005 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Machthaber der [F_GmbH] zu betrachten sei.

Dem trat der Berufungswerber mehrmals mit Nachdruck entgegen (*Berufung vom 18. Juni 2009, gesamter Punkt B der Ergänzung vom 30. März 2010, MV 6/2010*). Für die Beurteilung der Verfügungsmacht an den Anteilen [F_GmbH] sind folgende Fakten relevant:

a) Sanierungsvereinbarung 7. März 2005

Am 7. März 2005 wurde die Sanierungsvereinbarung (*RV/0762-S/06 Bl. 186ff*) abgeschlossen. Diese enthält unter Punkt 2.4 die grundsätzliche Einigung darüber, dass der Altgesellschafter [Altgesellschafter_F] nach Erfüllung mehrerer Maßnahmen seine Anteile an den Berufungswerber und die [Sanierer_AG] um jeweils EUR 1,00 abzutreten hat.

Der Berufungswerber führte dazu ins Treffen, die Anteilsabtretung sei nicht mit dieser Sanierungsvereinbarung geschlossen worden. Diese sei vielmehr ein Vorvertrag ([§ 936 ABGB](#)), der nur die Verpflichtung beinhaltet habe, in Zukunft einen Abtretungsvertrag abzuschließen. Er sei zudem an Bedingungen geknüpft gewesen, deren Eintritt der spätere Veräußerer [Altgesellschafter_F] selbst habe bestimmen können.

Es habe sich dabei um von [Altgesellschafter_F] zu erbringende Vorleistungen gehandelt (*MV 6/2010*).

b) Generalversammlung vom 20. Juli 2005

Am 20. Juli 2005 hielt der Altgesellschafter [Altgesellschafter_F] eine außerordentliche Generalversammlung ab (Notariatsakt Dr. [Notar_1]) und änderte die Firma von [F"alt"_GmbH] in [F_GmbH] sowie den Punkt Zweitens des Gesellschaftsvertrages.

c) Pfändungsbeschluss 29. August 2005

Mit 29. August 2005 bewilligte das Bezirksgericht [Ort_Z] die Pfändung der Anteile des [Altgesellschafter_F] an der [F_GmbH] (Zahl [##E##]; *Urkundenvorlage vom 22. April 2010*).

d) Abtretungsvertrag vom 30. September 2005

Erst am 30. September 2005 erfolgte die – in der Sanierungsvereinbarung erwähnte – Unterfertigung der Abtretung der Anteile des Altgesellschafter [Altgesellschafter_F] an die neuen Gesellschafter (*RV/0762-S/06 Bl. 205ff*). Unter Punkt 9 enthält dieser Vertrag eine aufschiebende Bedingung, die dann als eingetreten gilt, wenn die oben erwähnte Exekution eingestellt wurde, was durch einseitige Erklärung der Erwerber als eingetreten gilt.

e) Einstellung Exekution vom 16. November 2005

Diese Einstellung erfolgte sodann am 16. November 2005 (*Urkundenvorlage vom 22. April 2010*). Der Berufungswerber erklärte, es habe durch ihn keine schriftliche Erklärung gegeben. Der Bedingungseintritt sei schlüssig mit der Bekanntgabe der Einstellung der Pfändung durch [Altgesellschafter_F] an den Berufungswerber erfolgt.

Der Berufungswerber argumentierte, er habe bis dahin keinerlei Verfügungsberechtigung über den Geschäftsanteil (Veräußerung, Belastung, Behinderung der Verfügungsmacht des [Altgesellschafter_F]) und auch kein Stimmrecht gehabt. Letzteres sei weiterhin unbeschränkt beim späteren Veräußerer gelegen. [Bw_G***Y***] habe mangels Rechtsanspruch auf den Besitz damit nicht wie ein Eigentümer schalten und walten können.

[Altgesellschafter_F] habe sich nur verpflichtet, ihn zum Geschäftsführer zu bestellen (Stimmbindung). Er habe aber jederzeit die Möglichkeit gehabt, ihn wieder abzurufen, sich selbst als Geschäftsführer einzusetzen und den Beratungsvertrag mit ihm zu beenden.

Die einmalige Stimmbindung bezog sich nach den Ausführungen des Berufungswerbers nur auf die Bestellung zum GF und betraf nicht die gesamte Sanierungsvereinbarung. Eine Abberufung wäre jederzeit möglich gewesen (*MV 6/2010, Seite 2*).

Der Amtsbeauftragte gab dazu an, das Finanzamt habe sich auf die Erhebungen der Groß-Betriebsprüfung gestützt. Auf Grund der vorliegenden Unterlagen und der rechtlichen Ausführungen in der Verhandlung sei jedoch eher davon auszugehen, dass kein wirtschaftliches Eigentum in dem Zeitraum bis zum Vorliegen des Abtretungsvertrages vorgelegen habe (*MV 6/2010, Seite 3*) und dass nun vieles für eine Einstufung der Geschäftsführungstätigkeit des Berufungswerbers (von März bis September 2005) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit spreche (*Stellungnahme 3.8.2010, Seite 3*).

Die vorliegenden Beweisergebnisse lassen keine Rückschlüsse auf das wirtschaftliche Eigentum des Berufungswerbers an den Anteilen der [F_GmbH] bis zumindest 30. September 2005 zu. Der Unabhängige Finanzsenat folgt damit den Ausführungen des Berufungswerbers im gegenständlichen Verfahren. Das wirtschaftliche Eigentum lag nicht beim Berufungswerber (vgl. auch *Punkt 3.1.2.1/a*).

2.1.1.4 Tätigkeit als „Geschäftsführer“ ab 3/2005

Nachdem am 7. März 2005 um 13:50 h die Sanierungsvereinbarung unterschrieben worden war (siehe unten), bestellte zehn Minuten später (14:00 h) der bisherige Alleingesellschafter-Geschäftsführer [Altgesellschafter_F] den Berufungswerber unter seiner eigenen Abberufung zum handelsrechtlichen Alleingeschäftsführer der [F_GmbH] (Umlaufbeschluss; vgl. *RV/0762-S/06 Bl 344*).

Prokuristen waren nicht bestellt.

Den Angaben des [Altgesellschafter_F] zufolge erfolgten diese Maßnahmen unter dem Druck der finanzierenden Bank ([Geldinstitut_ABC] bzw. [Bank_B]). Das Unternehmen war zu diesem Zeitpunkt insolvenzreif (Schreiben [Altgesellschafter_F] vom 20. November 2008; *ABNr. 152041/09, Bl. 30f*; Sanierungsvereinbarung Punkt 1.5; *ABNr. 152042/09 Bl. 164, Gutachten* [Gerichtsgutachter]).

a) Sanierungsvereinbarung

Als einzige vertragliche Grundlage für die Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer existiert die „Sanierungsvereinbarung“ vom 7. März 2005, 13:50 h (Notariatsakt vom 8. März 2005; *RV/0762-S/06 Bl. 186ff*), die von folgenden Personen unterfertigt wurde (vgl. auch Schreiben 21. August 2007, *RV/0762-S/06 Bl. 342*).

- [Altgesellschafter_F] im eigenen Namen sowie als Geschäftsführer der [F_GmbH] und dessen Vater sowie Gattin
- [Bw_G***Y***] (Berufungswerber)
- [Zeuge_MC] als Bevollmächtigter der [Sanierer_AG]

b) Funktion des Berufungswerbers bei Sanierungsvereinbarung

Der Berufungswerber brachte vor, er sei an der Sanierungsvereinbarung nicht als Gesellschafter oder Geschäftsführer der [F_GmbH] beteiligt gewesen, sondern als Unternehmensberater. Er habe diese Vereinbarung auch in dieser Funktion abgeschlossen. Die „Gesellschaftereinlage“ von EUR 255.000 sei nicht Teil der Übernahmevereinbarung der Geschäftsanteile, sondern Teil der Sanierungsvereinbarung gewesen (*MV 7/2010*). Das steht in offenem Widerspruch zur klaren Textierung der Sanierungsvereinbarung (Pkt. 1.6 1. Satz).

Diese lautet (Die Namen werden zum besseren Verständnis vollständig angegeben,

Formatierung **FETT** durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*[Altgesellschafter_F] als Altgesellschafter, [Bw_G***Y***] und [Sanierer_AG] als **Neugesellschafter** sowie [Geldinstitut_ABC] als finanzierendes Kreditinstitut haben sich darauf verständigt, durch gemeinsam zu erbringende Maßnahmen zur Sanierung des Eigenkapitals und des Fremdkapitals die bestehende Überschuldung zu beseitigen, die Zahlungsfähigkeit wieder herzustellen und das Unternehmen [F_GmbH] ohne künftige Beteiligung von [Altgesellschafter_F] nachhaltig fortzuführen.*

Zweck der Sanierungsvereinbarung war die Regelung der von den einzelnen Vertragsparteien zu erbringenden Sanierungsbeiträge (*Punkt 1.6 letzter Satz*).

Diese Sanierungsbeiträge gliedern sich in „2. Maßnahmen zur Eigenkapital-sanierung“ sowie „3. Maßnahmen zur Fremdkapital-sanierung“.

Der Berufungswerber musste dabei nur zur Eigenkapital-sanierung (Punkt 2) beitragen, indem er die anteiligen Gesellschaftsanteile übernahm und einen Gesellschafterzuschuss von EUR 255.000 leistete. Die Fremdkapital-sanierung (Punkt 3) war ausschließlich Angelegenheit der [Geldinstitut_ABC]. Diesbezüglich ergeben sich für den Berufungswerber aus der Sanierungsvereinbarung keine Verpflichtungen.

Die Vereinbarung über die Geschäftsführung durch den Berufungswerber findet sich im davon getrennten Vertragspunkt 4.

Trotz dieses Widerspruches blieb der Berufungswerber bei seiner Ansicht, das gesamte Engagement für die [F_GmbH] (inklusive seiner Beteiligung sowie der Leistung der Gesellschaftereinlage) sei seiner Tätigkeit als Unternehmensberater zuzurechnen (*MV 7/2010*).

Dieser Ansicht des Berufungswerbers kann der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen:

Im Rahmen des Engagements des Berufungswerbers stand die Übernahme der Mehrheitsbeteiligung an der in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen [F_GmbH] im Vordergrund. Dies ergibt sich sowohl aus dem Aufbau der Sanierungsvereinbarung (siehe unten), die den Schwerpunkt auf die Übernahme der GmbH-Anteile und die Leistung eines Gesellschafterzuschusses legt. Diese Mehrheitsbeteiligung ging weit über die für Unternehmensberater typische Intervention bei der Sanierung eines Unternehmens hinaus und lässt sich nur damit erklären, dass er darüber hinaus eine zeitlich unbefristete Gesellschafterstellung plante, die sowohl mit dem Risiko des Verlustes des eingesetzten Kapitals wie auch mit der Chance auf eine Wertsteigerung verbunden war. Eben dieser Aspekt findet aber im Berufsbild der Unternehmensberater keine Deckung (vgl. etwa Punkt 3.1.2.6).

c) Inhalt der Sanierungsvereinbarung

Der **Vater** des bisherigen Gesellschafters [Altgesellschafter_F] verpflichtete sich, eine Liegenschaft um einen bestimmten Preis an die [F_GmbH] zu verkaufen. Weiters hatte er alle seine Forderungen gegenüber der [F_GmbH] (insbesondere auch ein nachrangiges Darlehen) um EUR 1,00 an den Berufungswerber sowie die [Sanierer_AG] jeweils anteilig zu verkaufen (*Punkt 2.2 und 2.3*).

[Altgesellschafter_F], der bisherige Alleingesellschaftergeschäftsführer selbst, hatte umfangreiche Gesellschafterzuschüsse zu leisten (*Punkt 2.1*). **Nach deren Abschluss** hatte er seine Gesellschaftsanteile an den **Berufungswerber** (Stammeinlage ATS 20.400.000) und die [Sanierer_AG] (Stammeinlage ATS 19.600.000,00) um den symbolischen Abtretungspreis von jeweils EUR 1,00 abzutreten.

Im **dazu abzuschließenden Abtretungsvertrag** hatte er dafür Gewähr zu leisten, dass diese Anteile in seinem freien Eigentum stehen und nicht durch Rechte Dritter belastet sind etc.

Dafür hatte sich die **Hauptgläubigerbank** ([Geldinstitut_ABC]) bereit erklärt, ihn aus den von ihm für Kreditverbindlichkeiten der [F_GmbH] übernommenen persönlichen Haftungen zu entlassen (*Punkt 1.6*).

Im Gegenzug verpflichteten sich die beiden Erwerber binnen **14 Tagen nach Übernahme** dieser Gesellschaftsanteile ihrerseits zu folgenden Gesellschafterzuschüssen:

[Bw_G***Y***]	EUR 255.000,00
[Sanierer_AG]	EUR 245.000,00
Summe	EUR 500.000,00

Diese Verpflichtung war somit an die Übernahme der Gesellschaftsanteile gebunden.

Dazu wurde vom Berufungswerber ein Originaleinzahlungsbeleg vom 23. März 2005 vorgelegt, auf dem als Verwendungszweck „Kapitaleinzahlung“ aufscheint. Er erklärte, es habe sich (*Anmerkung Unabhängiger Finanzsenat: zu diesem Zeitpunkt*) um keinen Gesellschafterzuschuss, sondern um eine Kapitaleinzahlung gehandelt, da der Berufungswerber zu diesem Zeitpunkt noch nicht Gesellschafter der [F_GmbH] gewesen sei. Juristisch habe es sich de facto wohl um ein Darlehen gehandelt. Der Berufungswerber sei guter Hoffnung gewesen, dass [Altgesellschafter_F] seine Vorausleistungen erbringen werde (*MV 4/2010*).

Der Kauf- und Abtretungsvertrag zur Umsetzung der Sanierungsvereinbarung wurde schlussendlich mit 30. September 2005 (Notariatsakt; *RV/0762-S/06 S 205ff*) unterfertigt. Dieser Vertrag war aufschiebend bedingt (Punkt 9), da der Gesellschaftsanteil des

[Altgesellschafter_F] samt Erträgen mit Beschluss des BG [Ort_Z] vom 29. August 2005 (GZ [##E##]) auf Antrag der [Bank_X_AG] gepfändet worden war. Der Eintritt der Bedingung war an die Einstellung der Exekution bzw. die einseitige Erklärung eines der übernehmenden Gesellschafter gebunden. Die Einstellung der Exekution wurde am 16. November 2005 bewilligt (*Urkundenvorlage vom 22. April 2010*).

d) Vertragliche Verpflichtung des Berufungswerbers als Geschäftsführer

Die Tätigkeit des Berufungswerbers und dessen Entlohnung wurde in der Sanierungsvereinbarung unter Punkt 4 wie folgt geregelt (vgl. *RV/0476-S/06 Bl. 198 f*):

- 4.2. *[Bw_G***Y***] erhält einen fixen jährlichen Geschäftsführerbezug von EUR 210.000,00 zuzüglich einer noch zu definierenden Erfolgstante auf der Basis des jährlichen EGT's bereinigt um die realisierten stillen Reserven des Anlagevermögens und bereinigt um alle einmaligen Sanierungsaufwendungen und Sanierungserträge. Dieser Geschäftsführerbezug erhöht sich um all jene Lohnnebenkosten, die der [F_GmbH] im Falle einer direkten Anstellung von [Bw_G***Y***] bei der [F_GmbH] entstehen würden. Der von der [F_GmbH] als Geschäftsführervergütung insgesamt zu leistende Betrag erhöht sich um die gesetzliche Umsatzsteuer. [Bw_G***Y***] wird seine Geschäftsführertätigkeit vorerst im Rahmen eines Beratungsvertrages erbringen, nach der geplanten Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH wird [Bw_G***Y***] im Rahmen eines Überlassungsvertrages von dieser GmbH an die [F_GmbH] überlassen werden.*
- 4.3. *[Bw_G***Y***] wird Ansehung seiner Tätigkeit als Betriebsberater vom gesetzlichen Wettbewerbsverbot gemäß [§ 24 GmbHG](#) befreit. Er ist jedoch verpflichtet, den überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft der [F_GmbH] zu widmen.*

In der mündlichen Verhandlung am 8. Juni 2010 wurde klargestellt, dass zur Beschäftigung des Berufungswerbers ausschließlich die schriftliche Sanierungsvereinbarung existiert. Es erfolgten auch später keine vertraglichen Ergänzungen (auch nicht im Konnex mit dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005). Auch [Zeuge_MC] gab an, ihm seien dazu keine mündlichen Vereinbarungen bekannt (*RV/0380-S/06, Bl. 114*).

Nachdem der Berufungswerber in der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 allgemein vorbrachte, es gebe auch mündliche oder schlüssige Vertragsergänzungen, wurde er dazu in der MV 7/2010 befragt. Auf die Frage, welche nachvollziehbaren Vereinbarungen es zum „Anstellungsvertrag“ gebe, antwortete dessen steuerlicher Vertreter:

„Es gibt ein Sanierungskonzept. Dabei braucht es keine ausformulierten Verträge. Da weiß jeder, was er zu tun hat.“

Auf die Zusatzfrage, ob es eine schriftliche oder mündliche Vereinbarung neben der Sanierungsvereinbarung gegeben habe, antwortete er:

„Das ist der Beratungsvertrag, der sich mit der Sanierungsvereinbarung erweitert hat. Unsere Argumentation geht dahin, dass es einen Beratungsvertrag gegeben hat, und dieser Beratungsvertrag ist fortgesetzt worden.“

Faktum ist damit, dass es neben der Sanierungsvereinbarung keine schriftliche Vereinbarung gab. Die Sanierungsvereinbarung war im Hinblick auf die Tätigkeit des Berufungswerbers unbefristet und jederzeit kündbar.

Sie enthielt keine ausdrückliche Weisungsfreistellung des Berufungswerbers und gestand ihm auch nicht ausdrücklich eine, in seinem freien Belieben gelegene Vertretungsmöglichkeit zu. Dazu gab der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers an, GmbH-Gesellschafter könnten nicht generell auf ihr Weisungsrecht verzichten, tatsächlich sei der Berufungswerber aber weisungsfrei gewesen. Die Vertretung des Geschäftsführers sei nach GmbHG zulässig (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 8*).

Ergänzend hielt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in der MV 6/2010 fest, es sei keinerlei Verpflichtung für eine höchstpersönliche Tätigkeit aus der Sanierungsvereinbarung zu ersehen und auch in den Gesprächen im Rahmen dieser Erstellung der Sanierungsvereinbarung sei niemals eine höchstpersönliche Tätigkeit vereinbart worden. In der Sanierungsvereinbarung sei sogar ausdrücklich festgehalten, dass die Geschäftsführungstätigkeit im Rahmen des Beratungsbetriebes ausgeführt werde und nach dessen Einbringung die Beratungstätigkeit und die GF-Tätigkeit – soweit sie den Anstellungsbereich betrifft – von der GmbH ausgeübt werde und der Berufungswerber als handelsrechtlicher GF überlassen werde.

Nachdem daraufhin der Referent den oben dargestellten Punkt 4.2 der Sanierungsvereinbarung verlesen hatte, korrigierte der Vertreter, sein Zitat sei keine wörtliche Wiedergabe sondern eine sinngemäße Zitierung der Vereinbarung gewesen. Dies stehe auch in Übereinstimmung mit der Zeugenaussage [Zeuge_MC] im Verfahren *RV/0380-S/06*. Zur Weisungsfreistellung verwies er auf die Ergebnisse der Außenprüfung *ABNr. 152042/09* ([F_GmbH]) ohne nähere Details zu nennen.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers führte weiters aus, die in der Sanierungsvereinbarung getroffene Freistellung vom Wettbewerbsverbot weise darauf hin, dass es Wille der Parteien gewesen sei, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit für die [F_GmbH] als eine Beratungstätigkeit ausübe.

Im Gesellschaftsvertrag der [Y***Beratung_GmbH] sei ausdrücklich als Geschäftsgegenstand auch die Beteiligung an und die Geschäftsführung für andere Unternehmen und Gesellschaften erwähnt, womit sie eine zulässige Tätigkeit dieses Unternehmens darstelle. Darauf, dass diese GmbH erst Ende September 2005 gegründet wurde, ging er nicht ein.

Vom Berufungssenat wurde in der *SV 14.6.2010* darauf hingewiesen, dass sich ein Wettbewerbsverbot aus [§ 24 GmbHG](#) ergeben hätte. Es wäre im Zuge des Anstellungsvertrages auch als Konkurrenzklausel für die Zeit nach dem Ausscheiden aus der

[F_GmbH] vereinbar gewesen, wobei dabei aber die Grenzen des § 36f AngG (max. 1 Jahr) bzw. der Sittenwidrigkeit (bei sehr umfassendem Konkurrenzverbot maximal 2 Jahre) zu beachten gewesen wären (vgl. auch *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² (1997), Rz 2/304f).

e) Höhe, Berechnung und Abrechnung der Geschäftsführerbezüge

Die Honorierung erfolgte pauschal mit einem Monatsbetrag.

Darin unterscheidet sich das Entgelt für die Leistung des Berufungswerbers klar von der Zeit bis Februar 2005, in der seine Leistungen exakt nach den aufgewendeten Stunden beglichen wurden.

Die Geschäftsführerbezüge wurden vom Berufungswerber bzw. der [Y***Beratung_GmbH] (ab Oktober 2005) mit folgenden Beträgen in Rechnung gestellt und vom Jahresbetrag von EUR 210.000 abgeleitet.

	ab 3/2005	ab 5/2005
Jahresbasis	210.000,00	210.000,00
das ist pro Monat	17.500,00	17.500,00
+ fiktive LNK (DG)	2.450,00	2.450,00
somit	19.950,00	19.950,00
KV-Erhöhung (ger.)		459,00; 2,30%
somit	19.950,00	20.409,00

Wie die fiktiven Lohnnebenkosten ermittelt wurden, ist nicht bekannt. In Summe führen sie zu einem Zuschlag von 14%.

Ab Mai 2005 erhöhte der Berufungswerber den Betrag um die Steigerung der Gehälter aufgrund des Kollektivvertrages und bei der Abrechnung für Juni 2005 schlug er dem Monatsbetrag 4/6 zu und bezeichnete dies als „13. Gehaltshonorar“. Beide Erhöhungen waren dem Zeugen [Zeuge_MC] (Vertreter der [Sanierer_AG]) eigenen Angaben zufolge nicht erinnerlich.

Die verwendeten Begriffe wie „**Lohnnebenkosten**“, „**Kollektivvertrag**“ und „**13. Gehaltshonorar**“ finden allgemein im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften Verwendung. Der Berufungswerber erklärte diese Terminologie in seiner Stellungnahme vom 28. Oktober 2008 zu den auf Seite 22 und 23 des Aufhebungsbescheides vom 27. Mai 2008 aufgeworfenen Fragen wie folgt (*ABNr. 152042/09 Bl. 598*):

*Wenn ein längerfristiger Vertrag geschlossen wird, so ist es allgemein üblich, dass ein Preisindex vereinbart wird. Dass hier ein möglichst branchennaher Index als sinnvoll erschien, ist nahe liegend. Deshalb wurde auch der KV der [Verarbeitungs]industrie für das doch auch sehr von Personalkosten getriebene Beratungsgeschäft gewählt. Der vom UFS fälschlicher- und suggerierenderweise als „13. Monatsbezug“ bezeichnet heißt auf der Honorarrechnung „13. Monatshonorar“ und nicht „-bezug“!
Der Begriff ist hier etwas unglücklich formuliert, sollte aber angesichts der Ungewissheit eine*

Art Vorauszahlung jenes Teiles des Monatskontos darstellen, welches immer erst im Nachhinein fakturiert und noch später bezahlt wurde und sollte somit als Zahlungssicherheit dienen. Dies ist bei Sanierungen aufgrund der Ungewissheit des Ausgangs durchaus üblich und wurde auch von mir so praktiziert. Auch ursprünglich, d.h. vor dem März 2005 wurde nur gegen Vorauszahlung die Beratung geleistet. Da diese Vorauszahlung als rollierend zu betrachten ist, wurde diese eben auch nachweislich nur ein einziges Mal verrechnet, was die Intention dieses Honorars bestätigt!

Diese Behauptung ist zum einen falsch und zum anderen widersprüchlich:

- Der Unabhängige Finanzsenat führte auf den beiden Bescheidseiten klar aus, dass der Berufungswerber 4/6 eines „**Gehalts**honorars“ verrechnete. Das entspricht exakt der Bezeichnung, die der Berufungswerber selbst auf seiner Honorarnote 5/5 vom 9. Juni 2005 gewählt hat (*„Für meine Geschäftsführungstätigkeit im Juni 2005, plus 4/6 des 13. Gehaltshonorars, verrechne ich wie vereinbart:“ – ABNr. 152042/09 Bl. 241*). Die Bezeichnung auf der Honorarnote lautete nicht – wie vom Berufungswerber behauptet – „13. Monatshonorar“. Der Unabhängige Finanzsenat wählte damit keine suggerierende Bezeichnung, sondern übernahm die Textierung der Honorarnote. Die Aussagen des Berufungswerbers sind in diesem Punkt falsch.

In seiner Stellungnahme vom 6. Juli 2010 gestand der Vertreter des Berufungswerbers die „Ambivalenz“ des von ihm verwendeten Begriffes „Gehaltshonorar“ zu.

- Fraglich ist, ob die Erklärung des 13. Gehaltshonorars als eine Art Vorauszahlung überzeugend sein kann. Damit lässt sich nämlich weder die **Aliquotierung mit 4/6** noch der **Zeitpunkt der Auszahlung** mit dem **Junibezug** erklären. Auch eine „Verrechnung“ mit späteren Honorarnoten ist nicht ersichtlich.
- Es ist weder allgemein üblich noch zivilrechtlich einklagbar, dass sich die Bezüge für in einem Werkvertrag erbrachte Leistungen automatisch (**indexbezogen**) erhöhen. Eine solche Regelung bedürfte einer eigenen Vereinbarung. Eine solche fehlt aber sowohl der einzigen schriftlich nachvollziehbaren Vertragsgrundlage (der Sanierungsvereinbarung), noch war sie [Zeuge_MC], dem Vertreter der [Sanierer_AG] erinnerlich (Niederschrift RV/0762-S/06 Bl. 113).

Anderes würde nur dann gelten, wenn es sich um die Erhöhung laut dem Kollektivvertrag vom 29. März 2005, der für Angestellte zwingend ab 1. Mai 2005 zur Anwendung gelangte, gehandelt hätte. Diese wäre nämlich für Angestellte schon allein aufgrund dieser Rechtsgrundlage (auch ohne getrennte Vereinbarung) verbindlich durchzuführen gewesen. Der Vertreter des Berufungswerbers gab an, die Erhöhung sei durch die [Sanierer_AG] durch regelmäßige Überprüfungen der Quartalsberichte geprüft und genehmigt worden. Schriftliche Unterlagen dazu existieren seines Wissens aber nicht (MV 7/2010).

f) Modus der Abrechnung und Gestaltung der Honorarnoten

Die Honorarnoten wurden bis zur Abrechnung für den August 2005 (Honorarnote 8/5; *ABNr. 152041/09 Bl. 244 bzw. Beilage 2 MV 6/2010*) vom Berufungswerber persönlich gelegt. Ab der Abrechnung für September trat die [Y***Beratung_GmbH] als Rechnungsleger auf (Honorarnote 9/5, *ABNr. 152041/09 Bl. 245, Beilage 2 MV 6/2010*).

Zur Textierung der Honorarnoten siehe auch Punkt 2.1.1.4/h.

Die Honorarnoten der [Y***Beratung_GmbH] wurden laut Berufungswerber aus Kostengründen auf dem ehemaligen Briefpapier des Einzelunternehmens des Berufungswerbers erstellt, das im Kopf rechts oben durch den Zusatz *GmbH, FN [#####X]* und links unten durch den Zusatz [Y***Beratung_GmbH] ergänzt wurde (vgl. *MV 6/2010*).

Daneben verrechnete der **Berufungswerber persönlich** noch die folgenden Kilometergelder und Diäten an die [F_GmbH], wobei die folgenden Belege in Kopie im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung *ABNr. 152041/09* enthalten sind (die Belegangaben beziehen sich auf die Blätter dieses Aktenteiles).

Für die Zeit vor der Bestellung als Geschäftsführer wurden an die [F_GmbH] nur Km-Gelder (siehe oben für Februar 2005), nicht aber Diäten verrechnet, weil der Altgeschäftsführer [Altgesellschafter_F] aus Kostengründen eine Außendiensttätigkeit ablehnte (*Punkt „Diätenabrechnungen“ und „Kunden- und Lieferantenkontakte“ in MV 6/2010*). Ab März 2005 änderte sich das aber.

Die Verrechnung der Kilometergelder und Diäten erfolgte – auch nach dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 – immer durch den Berufungswerber persönlich. Er erklärte dies mit „der Abkürzung von Überweisungswegen“ (*MV 7/2010*).

Tabelle: Zusammenstellung Abrechnungen [F_GmbH]:

Monat	"Honorar"	Fahrtkosten			Zusammen netto	USt	Zahlung	
		Km	à	Km-Geld			Summe	Monat
Berater								
Okt / 2004	9.600,00				9.600,00	1.920,00	11.520,00	2004
11/2004-12/2004	10.000,00				10.000,00	2.000,00	12.000,00	2004
"Berater" 2004	19.600,00				19.600,00	3.920,00	23.520,00	2004
Jän / 2005	10.000,00				10.000,00	2.000,00	12.000,00	Mär / 2005
Feb / 2005	17.400,00	1.875,00	0,510	956,00	18.356,00	3.671,20	22.027,20	Apr / 2005
"Berater" 2005	27.400,00	1.875,00		956,00	28.356,00	5.671,20	34.027,20	2005
Geschäftsführer								
Mär / 2005	19.950,00				19.950,00	3.990,00	23.940,00	Apr / 2005
Apr / 2005	19.950,00				19.950,00	3.990,00	23.940,00	Mai / 2005
Mai / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Jun / 2005
3/2005-5/2005		13.207,00	0,356	4.701,70	4.701,70	940,34	5.642,04	Jun / 2005
Jun / 2005	34.015,00				34.015,00	6.803,00	40.818,00	Jul / 2005
6/2005-7/2005		7.728,00	0,356	2.751,17	2.751,17	550,23	3.301,40	Jul / 2005
Jul / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Aug / 2005
Aug / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Sep / 2005
Sep / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Okt / 2005
Okt / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Nov / 2005
Nov / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Dez / 2005
"GF" 2005	196.369,00	20.935,00		7.452,87	203.821,87	40.764,37	244.586,24	2005
"GF" 2005	196.369,00	20.935,00	0,000	7.452,87	203.821,87	40.764,37	244.586,24	2005
"Berater" 2005	27.400,00	1.875,00	0,00	956,00	28.356,00	5.671,20	34.027,20	2005
Zufluss 2005	223.769,00	22.810,00	0,00	8.408,87	232.177,87	46.435,57	278.613,44	2005
Dez / 2005	20.409,00				20.409,00	4.081,80	24.490,80	Jän / 2006
Aufwand 2005	244.178,00	22.810,00	0,00	8.408,87	252.586,87	50.517,37	303.104,24	

Tabelle: Zusammenstellung Km-Gelder [F_GmbH]

Km-Gelder [F_GmbH] nach 28.9.2005					
Zeitraum; Rechnungsdatum	km	à	Km-Geld	Zahlung	Beleg
8/2005-9/2005; 30.9.2005	6.939	0,356	2.470,28	10/2005	246
1/2006-2/2006; 6.3.2006	4.815	0,376	1.810,40	3/2006	299
2/2006-4/2006; 2.5.2006	5.437	0,380	2.066,10	5/2006	300
5/2006-6/2006; 30.6.2006	5.225	0,380	1.985,50	7/2006	301
7/2006-9/2006; 31.9.2006	7.252	0,380	2.756,52	10/2006	302
Diätenabrechnungen an [F_GmbH]					
Zeitraum; Rechnungsdatum			Betrag	Zahlung	Beleg
3/2005-9/2005; 30.9.2005			1.851,00	10/2005	247-249
10/2005-2/2006; 2.3.2006			990,20	3/2006	297-298
3/2006-9/2006; 30.9.2006			1.430,85	10/2006	303-304

g) Zeitliche bzw. durch einen bestimmten Erfolg bestimmbare Befristung der GF-Tätigkeit

[Zeuge_MC], der Vertreter der zu 49% beteiligten und mit der Gläubigerbank verbundenen [Sanierer_AG] gab am 17. Jänner 2008 als Zeuge zu Protokoll (RV/0380-S/06 Bl. 112):

*Eine zeitliche Befristung der Tätigkeit des [Bw_G***Y***] war kein Thema. Die Bestellung sollte bis auf weiteres erfolgen. Haupttätigkeit des [Bw_G***Y***] war sicherlich damals die Sanierung der [F_GmbH], es gab jedoch keine Überlegungen, was nach dieser Sanierung passieren sollte.*

Auch aus der Sanierungsvereinbarung ergibt sich keine zeitliche oder durch einen bestimmten Erfolg/Misserfolg determinierte Befristung der Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer, was auch in der mündlichen Verhandlung (8. Juni 2010) nicht bestritten wurde.

Gemäß der Sanierungsvereinbarung war geplant, dass der Berufungswerber selbst Mehrheitseigentümer des Unternehmens wird. Seine Abberufung hätte ab diesem Zeitpunkt nur mehr mit seinem eigenen Einverständnis erfolgen können. Mangels gegenteiliger vertraglicher Vereinbarung stand es ab diesem Zeitpunkt in seinem Belieben, die Geschäftsführung weiterhin (alleine) auszuüben oder andere Varianten zu wählen.

Diese Fakten stehen der eigenen Darstellung des Berufungswerbers in der Berufung, der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 und auch im Strafprozess [F_GmbH] ([##Hv##/10x]) gegenüber. Im letzteren gab er an, es sei zeitlich limitiert gedacht gewesen. Er und die [Sanierer_AG] hätten innerhalb von 3 bis 5 Jahren sanieren und dann verkaufen wollen (*HV-Protokoll S 5*). Mit dem Verkauf wäre seinen Angaben zufolge auch die Abberufung als Geschäftsführer verbunden gewesen (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 10*). Nachweise für diese Behauptung wurden weder vorgelegt noch angeboten.

Die vom Berufungswerber im Abgabungsverfahren sowie im Strafverfahren (LG [Ort_X***] [##Hv##/10x]) gemachten Aussagen, die Geschäftsführungstätigkeit sei zeitlich limitiert gedacht gewesen, findet im Sachverhalt damit keine Deckung. Weder die Sanierungsvereinbarung enthält eine zeitlich oder anders definierte Befristung der Geschäftsführungstätigkeit noch bestätigte der Zeuge [Zeuge_MC] eine solche Abmachung. Er gab zu Protokoll, eine zeitliche Befristung sei kein Thema gewesen (vgl. *Punkt 3.1.2.3*).

h) Bezahlung nach Zeiteinsatz und Unternehmerrisiko

Nach dem vorliegenden Akteninhalt erfolgte die Bezahlung pauschal und erfolgsunabhängig. Über die in der Sanierungsvereinbarung erwähnte Erfolgstante (Punkt 4.2) wurde keine weitere Vereinbarung getroffen und eine weitere Abrechnung nicht vorgenommen (*Punkt 2.1. lit. e der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007; vgl. RV/0762-S/06 Bl. 147*). Der Berufungswerber erklärte dies damit, dass die Sanierung noch nicht erfolgreich gewesen sei und daher keine Veranlassung und Notwendigkeit gegeben gewesen sei, die Erfolgstante zu formulieren (*VwGH-Beschwerde 2008/15/0238 vom 23. Juli 2008, Seite 12; vgl. ABNr. 152041/09 Bl. 94*).

Die Höhe und der Modus der Entlohnung aufgrund der vorliegenden Unterlagen war nicht von der Erreichung des Sanierungserfolges abhängig. Der Berufungswerber war nur verpflichtet,

den überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft der [F_GmbH] zu widmen und damit klar zeitabhängig. Dafür spricht auch die Berechnung der Höhe des Bezuges:

Diese basierte auf einem kalkulierten Zeiteinsatz von 10 Stunden pro Arbeitstag und damit einem Zeitaufwand von etwa 1.200 Stunden. Daraus errechnet sich der Bezug pro Stunde mit annähernd EUR 200 (inkl. fiktiver Lohnnebenkosten). Die Entlohnung ging von der Annahme einer Halbtags­tätigkeit und damit in etwa 120 Tagessätzen aus ([Zeuge_MC] in *RV/0380-S/06 Bl. 113*).

Der Berufungswerber selbst gab im Jänner 2009 wörtlich an (*ABNr. 152042/09, Bl. 597*):

„Grundlage für die Honorarvereinbarung war die branchenübliche Abgeltung der in einem Kalenderjahr anfallenden Beratungstage.“

Er stellte damit einen Konnex zwischen Arbeitszeit (= Arbeitstage) und der Entlohnung her. In der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 widerspricht sich der Berufungswerber nun und gibt an, er habe die Bezahlung für die „Tätigkeit“ und nicht die „Arbeitszeit“ beurteilt.

In seiner Stellungnahme vom 6. Juli 2010 bezeichnet der Berufungswerber die Zurverfügungstellung der halben Arbeitskraft als typisch für Beraterverträge. In Geschäftsführungsverträgen werde üblicherweise die gesamte Arbeitskraft gewidmet. Beweise für diese Behauptung blieb er schuldig.

Aus dieser Kalkulation ist klar ersichtlich, dass mit der zusätzlichen Übernahme der Geschäftsführungsagenden mit Anfang März 2005 gegenüber der vorherigen Beratungstätigkeit eine erhebliche Ausdehnung und Veränderung des Arbeitseinsatzes des Berufungswerbers verbunden war, was in einer Durchschnittsbetrachtung zumindest zur Verdoppelung des notwendigen Zeitaufwandes führte (Beratung durchschnittlich 47 Stunden pro Monat/ Geschäftsführung durchschnittlich 10 Tage à 10 Stunden = 100 Stunden pro Monat). Gerade in der Anfangsphase als Geschäftsführer dürfte der zeitliche Einsatz noch weit darüber hinaus gegangen sein, weshalb der Berufungswerber eigenen Angaben zufolge auch die Inbetriebnahme und die zweite Ausbaustufe des Projektes [Ort_J***] nicht mehr begleitete (vgl. *Stellungnahme als Anlage ./3 des Gutachtens B*).

Der Berufungswerber brachte in der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 vor, die Errechnung von durchschnittlich 47 Stunden sei nicht sachgerecht. Im November und Dezember 2004 habe es liquiditätsbedingt geringere Beratungsleistungen gegeben. Sachgerecht sei der Vergleich von Februar 2005 (87 Stunden) mit den Folgemonaten (die exakten Stundenangaben sind der Tabelle zu Punkt 2.1.1.1 zu entnehmen). Diese Aussagen wiederholte er in der mündlichen Verhandlung (*MV 7/2010, Seite 16*).

Der Berufungswerber rechnete seine Leistungen bis inkl. August 2005 (Honorarnote 8/5; *ABNr. 152041/09 Bl. 244*) in seinem eigenen Namen ab und wies dabei 20% Umsatzsteuer

aus. Ab der Abrechnung vom 30. September 2005 (Honorarnote 9/5; *ABNr. 152041/09 Bl. 245*) scheint die [Y***Beratung_GmbH] als Rechnungsaussteller auf.

- Bis Februar 2005 lautete die Leistungsbeschreibung „Für meine Beratungstätigkeit ...verrechne ich ...“ (Honorarnote 1/4),
- ab März 2005 wurde diese Textierung auf „Für meine Geschäftsführungstätigkeit ... verrechne ich ...“ (Honorarnote 1/5)
- und ab dem Monat Juni 2006 auf „Für meine Geschäftsführungs- und Beratungstätigkeit ... verrechne ich ...“ (Honorarnote 12/6) geändert.

Die monatlichen Abrechnungssummen blieben ab März 2005 im Wesentlichen unverändert.

Die Umstellung der Textierung der Honorarnote ab März 2005 führt der Berufungswerber auf die zusätzliche Übernahme der Geschäftsführungsagenden zurück. Die Umstellung im Juni 2006 erfolgte laut Berufungswerber, weil er von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (der [F_GmbH]) darauf hingewiesen worden sei (MV 7/2010).

[Zeuge_MC] gab als Zeuge zu Protokoll, der Berufungswerber habe keine Gefahr getragen, im Falle der fehlgeschlagenen Sanierung sein Honorar zu verlieren. Das grundsätzlich vereinbarte Honorar stehe dem Sanierer zu bzw. sei sogar allenfalls gesichert durch Bankgarantien oder werde im Voraus bezahlt (*RV/0380-S/06 Bl. 113*).

Daraus leuchtet nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats klar hervor, dass sich die Höhe der Entlohnung eindeutig am Zeiteinsatz (ca. 120 Tagessätze) orientierte und damit ausschließlich **zeitabhängig** erfolgte. Sie wies keine Schwankungen auf, die auf ein **Unternehmerisiko** schließen lassen könnten.

Diese Beurteilung deckt sich mit allen vorliegenden Unterlagen. Sie geht insbesondere aus den vorliegenden Vereinbarungen hervor, die jahres- bzw. monatsbezogen abgefasst sind. Neben der Verrechnung fiktiver Lohnnebenkosten erhöhte der Berufungswerber seine Bezüge sogar ab Mai 2005 im prozentuellen Ausmaß der Kollektivvertragserhöhung (*Honorarnote 3/5 vom 5. Juni 2005*) und zahlte sich im Juni 2005 ein „13. Gehaltshonorar“ aus (*Honorarnote 5/5 vom 9. Juni 2005*).

Es bestand für den Berufungswerber kein über das allgemeine Insolvenzrisiko hinausgehendes Risiko, dass die Bezüge beim Scheitern der Sanierung oder aus anderen Gründen verringert würden oder gar entfallen könnten (vgl. dazu auch Zeugenaussage [Zeuge_MC] im Verfahren [Y***Beratung_GmbH] - *RV/0380-S/06, Bl. 113*).

Eine zusätzliche Erfolgskomponente – nicht aber Abschläge im Falle eines Misserfolges – wurde zwar in Erwägung gezogen, schlussendlich aber niemals schriftlich vereinbart.

Dazu kam, dass der Berufungswerber – bis auf die Fixkosten seines Arbeitszimmers und den geringen anteiligen Aufwand für die Betriebs- und Geschäftsausstattung (AfA, Miete à ca. EUR 140,00) – keine weiteren Kosten zu tragen hatte. Sämtliche Reisekosten (Km-Gelder, Diäten, tatsächliche Aufwendungen) wurden von der [F_GmbH] getragen. Dem Berufungswerber stand prinzipiell die gesamte Infrastruktur seines Vertragspartners kostenlos zur Verfügung.

i) Arbeitszeit und Arbeitsort

Der Berufungswerber verfügte zwar über einen „Arbeitsschreibtisch“ in der Fa. [F_GmbH], der aber auch von anderen Personen genutzt wurde, unterlag hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort keinen Beschränkungen, arbeitete vielfach auch im Büro an seinem Wohnsitz und bediente sich dabei – neben der von der GmbH zur Verfügung gestellten Infrastruktur wie etwa Schreibtisch und EDV – über weite Strecken auch eigener Arbeitsmittel.

Die Anbindung an das EDV-System der GmbH und der dortige Datenzugriff wurde über eine Internet-Verbindung bewerkstelligt.

Daneben war die Tätigkeit des Berufungswerbers ab der Übernahme der Geschäftsführeragenden im März 2005 mit einer sehr umfassenden Außendiensttätigkeit bei Kunden, Lieferanten, Geldgebern und sonstigen Geschäftspartnern etc. verbunden (ABNr. 152042/09, Bl. 598; vgl. auch Diätenabrechnungen laut Punkt 2.1.1.4/ke).

Bis Februar 2005 erfolgte die Arbeit des Berufungswerbers aufgrund der Entscheidung des ehemaligen Geschäftsführers [Altgesellschafter_F] im „Innendienst“, da dieser der Meinung war, Kunden bzw. Lieferanten hätten im Unternehmen zu erscheinen. Zudem waren ihm die Reisekosten zu hoch (Punkt „Diätenabrechnungen“ und „Kunden- und Lieferantenkontakte“ in MV 6/2010).

Anwesenheitszeiterfassung, Krankenstands- und Urlaubsaufzeichnungen wurden nicht geführt (vgl. z.B. Schreiben 16. Oktober 2008; ABNr. 152042/09 Bl. 596f).

j) Vertretungsbefugnis

Der Berufungswerber selbst hält seine eigene Befugnis für gegeben, sich bei seiner Tätigkeit vertreten zu lassen, und verweist dabei auf die Zeugenaussage des [Zeuge_MC] (Berufung 18. Juni 2009). Dieser führte am 17. Jänner 2008 über Befragen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers wörtlich aus (RV/0380-S/06 Bl. 115f):

*„Befragt dazu, wie die zuvor erwähnte Formulierung, [Bw_G***Y***] sei frei in der Gestaltung seiner Tätigkeit gewesen, zu verstehen sei, ob dies z.B. auch die Möglichkeit umfasst hätte, dass dieser sich auf seine Gesellschafterstellung zurückzieht und die Geschäftsführung einem anderen befähigten Menschen übertragen würde, führt der Zeuge aus: Das habe ich so verstanden und dies ist auch durchaus so üblich.“*

*Klargestellt wird über Nachfrage des Referenten und über Ausführung des Vertreters der Berufungswerberin, dass es sich bei der zuvor gestellten Frage um die Geschäftsführungsfunktion in der [Y***Beratung_GmbH] gehandelt hat und nicht unmittelbar um die Geschäftsführungstätigkeit in der [F_GmbH]. Natürlich wäre die Befähigung dieses Vertreters ein wesentliches Thema und vorher zu überprüfen."*

[Zeuge_MC] ging offenbar davon aus, dass eine Vertretung nur nach vorheriger Überprüfung der Befähigung des Vertreters erlaubt worden wäre. Nicht ableitbar ist daraus, dass es im Belieben des Berufungswerbers gestanden wäre, sich jederzeit vertreten zu lassen.

In der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 führte der Berufungswerber dazu nach Feststellung, dass eine Vertretung nicht gesondert vereinbart werden müsse, unter anderem wörtlich aus:

*„... Es ist aber wohl klar, dass sich ein 49%iger Gesellschafter (Anmerkung UFS: Gemeint damit ist die [Sanierer_AG]) nicht jede „Pflaume“ als Geschäftsführer oder Berater in Vertretung von [Bw_G***Y***] aufs Aug drücken lässt. ..."*

Die Sanierungsvereinbarung regelt in diesem Zusammenhang auszugsweise (Punkt 4.2 letzter Satz und 4.3; Formatierung **FETT** durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*4.2. ... [Bw_G***Y***] wird seine Geschäftsführertätigkeit vorerst im Rahmen eines Beratungsvertrages erbringen, nach der geplanten Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH wird [Bw_G***Y***] im Rahmen eines Überlassungsvertrages von dieser GmbH an die [F_GmbH] überlassen werden.*

*4.3. [Bw_G***Y***] wird Ansehung seiner Tätigkeit als Betriebsberater vom gesetzlichen Wettbewerbsverbot gemäß [§ 24 GmbHG](#) befreit. Er ist jedoch verpflichtet, den überwiegenden Teil **seiner Arbeitskraft** der [F_GmbH] zu widmen.*

Diese Formulierung hebt die Arbeitskraft des Berufungswerber besonders hervor. Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenats besteht der Vertragsinhalt unter Punkt 4 der Sanierungsvereinbarung nach dem Willen der Vertragsparteien gerade in der Überlassung der persönlichen Arbeitskraft des Berufungswerbers, seiner Fähigkeiten und seiner Kenntnisse. Wie wichtig diese waren, ist auch aus der oben angeführten Aussage des [Zeuge_MC] zu ersehen. Zur weiteren Würdigung siehe *Punkt 3.1.2.5.*

k) Kunden- und Lieferantenkontakte, Verträge

Die Angaben des Berufungswerbers zu den Kunden- und Lieferantenkontakten in der [F_GmbH] sind teilweise widersprüchlich.

ka) Eigene Darstellung allgemein

In Bezug auf die im Bescheid vom 27. Mai 2008 (RV/0762-S/06) aufgeworfenen Fragen zur Geschäftsführertätigkeit im Zeitraum März bis September 2005 gab der Berufungswerber in seiner Stellungnahme vom 16. Oktober 2008 an:

Frage: Wer hatte Kontakt mit den Kunden und Lieferanten, wer schloss die Verträge, wer unterfertigte Bankbelege und führt Überweisungen durch? (ABNr. 152042/09, Bl. 599)

Wie oben vermerkt pflegt die Verkaufsleitung bzw. das Verkaufspersonal mit den Kunden und schließt auch die Aufträge. Der [Material_X]einkaufsleiter pflegt den Kontakt mit den [Material_X]lieferanten und schließt auch die Verträge mit denen. Der Zuständige für den Betriebsmitteleinkauf schließt ebenfalls selbständig die Einkaufsverträge mit den Lieferanten. Die Fertigung der Bankbelege bzw. die Durchführung der Überweisungen werden vom Leiter des Rechnungswesens ebenfalls selbständig und eigenverantwortlich getätigt. Lediglich die zwingend vom handelsrechtlichen Geschäftsführer zu zeichnenden Verträge werden naturgemäß auch von diesem wahrgenommen und gezeichnet.

In derselben Stellungnahme betonte der Berufungswerber aber eine Seite davor auf die Frage nach seinem Arbeitsort (ABNr. 152042/09, Bl. 598), seine Tätigkeit sei mit einer sehr umfassenden Außendiensttätigkeit bei Kunden, Lieferanten, Geldgebern und sonstigen Geschäftspartnern verbunden gewesen.

*kb) Anzeigen [Anzeiger_A] und [Anzeiger_B] ([Ort_H***] und [Kunde_Mitgliedstaat_B])*

Die Angaben des Berufungswerbers im Zusammenhang mit der Anzeige zweier ehemaliger Mitarbeiter der [F_GmbH] beim Finanzamt ([Anzeiger_A], [Anzeiger_B]) sprechen für eine intensive Einbindung des Berufungswerbers in Kundenkontakte sowie die Gestaltung der Verkaufs- und Lieferkonditionen. Am 7. November 2008 warfen die ehemaligen Angestellten dem Berufungswerber im Kern unter anderem Schwarzverkäufe bzw. Schwarzumsätze vor (ABNr. 152042/09, 637-648).

Der Berufungswerber trat diesen Vorwürfen entgegen und stellte die Vorgänge aus seiner Sicht – auszugsweise – wie folgt dar. Er betonte dabei zwar wieder, er habe sich um operative Details nicht angenommen, schilderte dann aber die Vorgänge und seine Einbindung rund um Lieferungen an die Kunden [Kunde_H***]. ([Mitgliedsstaat_GFD]) bzw. [Kunde_Mitgliedstaat_B] ([EU-Mitgliedsstaat_B]) (ABNr. 152042/09, Bl. 589-591) in vielen Einzelheiten, die seine intensive Einbindung beweisen:

*Mit der Fa. [Kunde_H***] hatte die Fa. [F_GmbH] zwar immer wieder Umsätze gemacht, diese waren aber in Relation zum Marktwachstum in [Mitgliedsstaat_GFD] nicht entsprechend. So war es nahe liegend, hier mittels Marketingmaßnahmen und dazu gehört auch die Preis- und Konditionspolitik, aktiv zu werden. Um Anreize für einen entsprechenden Mehrumsatz zu bieten, hatten wir schlussendlich, sowie es auch bei großen Handelsketten üblich ist, einen Bonus bei Erreichen bestimmter Mengen vereinbart. Dieser Anreiz hat auch, wie aus den Umsatzlisten nachvollziehbar ist, zu rund einer Verdreifachung des Umsatzes geführt! Ursprünglich wurde ein Bonus mit einer Gutschrift und im letzten Jahr ein Bonus mit Mengendrauf- bzw. -dreingaben vereinbart. Eine Mengendraufgabe fand ich auch insofern für uns besser, da wir dadurch den Bonus nicht auszahlen mussten, sondern mit zusätzlichen Mengen, welche wirtschaftlich durch einen zusätzlichen Deckungsbeitrag in jeden Fall günstiger sind und zusätzliche Auslastung bringen, abdecken konnten. Dies ist meines Erachtens im wirtschaftlichen Umfeld eine alltägliche und legitime Form einer Konditionsgewährung, welche sich auch aufgrund der im Verkauf dokumentierten Unterlagen nachvollziehen lässt. Dass Herr [Anzeiger_A] aufgrund seiner Zuständigkeit in der Produktion über die*

Vereinbarungen im Verkauf nicht Bescheid wusste, ist ganz normal und es bestand auch nie Anlass, ihn darüber zu informieren. Aufgrund seiner Spekulationen und seiner Anschwärzungsversuche hier unlautere Geschäfte abzuleiten, ist jedoch zurückzuweisen. Dass diese Dreingaben nicht auf der Faktura drauf sind ist richtig aber auch korrekt. Denn, wie vereinbart, waren diese Dreingaben kostenlos zu liefern und somit auch nicht zu fakturieren. Da ich weder im operativen Geschäft tätig noch sonst irgendwie mit den täglichen Abläufen vertraut war und eingegriffen habe, konnte und habe ich weder Anweisungen für irgendwelche Ausbuchungen oder sonstiger Vorgänge getätigt. Nach meinem Wissensstand werden generell zur Verladung bereitgestellte bzw. verladene Pakete aus dem Lagerbestand ausgebucht, da diese dann dort ja nicht mehr existent sind. Sinngemäß müssten auch die an die Fa. [Kunde_H***] gelieferten Pakete, sowohl die neuerlich gekauften als auch die bonifizierten Dreingabemengen, aus dem Lager richtigerweise ausgebucht werden, wie bei jeder anderen Lieferung auch. Ich sehe hier keinen Unterschied in der Abwicklung. Weiters liegen im Verkauf bzw. der Auslieferung die Aufzeichnungen über die verkauften und bonifizierten Lieferungen nachvollziehbar auf, wie die von Ihnen angesprochenen Unterlagen ja auch zeigen. Ein Fehlen der Grundaufzeichnungen kann ich hier somit nicht orten. Wie lange die Pakete als auf Lager liegend gespeichert bleiben, hängt von deren Verweildauer am Lager bis zur Auslieferung ab.

Wie ansonsten generell im Hintergrund die EDV-Programme im Detail funktionieren, kann ich Ihnen mangels detaillierter EDV-Kenntnisse nicht darstellen. Ich selbst habe im ERP-Programm nie Buchungen vorgenommen, kenne mich mit dieser Software nicht aus und könnte diese auch nicht bedienen. Faktum ist jedoch, dass das verwendete Programm „[Programmname]“ in der [Verarbeitungs]branche am weitesten verbreitet und in der Form wie dieses arbeitet, allgemein akzeptiert ist. Mängel diesbezüglich sind mir nicht bekannt.

Die Fa. [Kunde_H***] hat aufgrund günstigerer Frachtraten und aufgrund von diversen Zuladungen bei anderen Lieferanten den Transport immer selbst organisiert und ab Werk gekauft. Inwieweit die LKWs der Fa. [Kunde_H***] mit vollen oder nicht vollen Ladungen von unserem Werk weggefahren sind, kann ich mangels operativer Integration nicht beurteilen. Dies auch deshalb nicht, da unsere Liefertreue leider auch nicht immer die Beste war und die Waren zum fixierten Liefertermin des Öfteren nicht immer komplett produziert waren und es somit verschiedentlich immer wieder zu Teillieferungen kam.

Dies weiß ich aus diversen Kundenbeschwerden, welche an mich herangetragen wurden. Sicher ist auch, und das hat mir Herr [Ort_H***] öfters mitgeteilt, dass er bei anderen Lieferanten wo er auch gekauft hat, teils vorher oder nachher, zugeladen hat. Auch aus diesem Grund konnten nicht immer volle LKWs unser Werk verlassen haben! Diese Zuladungen machen ja auch Sinn, speziell wenn kommissionsweise eingekauft und geliefert wird, um teure Lager- und Handlingkosten, bei nahezu gleichen Transportkosten, zu sparen. Andererseits steht aber die obige Darstellung auch nicht im Widerspruch, dass hier vielfach vollgeladene LKWs unser Werk verlassen haben, da ja die bonifizierte Ware (Dreingabe) auch als Ausladung mit den LKWs mitgeliefert wurde. Aufgrund dessen eine Hochrechnung, von Ihnen so genannter fehlender Verrechnungen, aufgrund scheinbar nicht ausgeladener LKWs zu machen, wäre völlig ungerechtfertigt und nicht nachvollziehbar. Mir ist auch nicht geläufig, dass bonifizierte Waren (Dreingaben) auf der Fakturierung explizit angeführt werden müssen, wo es doch eine eigene nachvollziehbare Vereinbarung dafür gibt. Die Dreingaben sind in der gewährten Bonusvereinbarung quantifiziert und somit auch entsprechend nachvollziehbar dokumentiert. Dass dieser Bonus mehr als gerechtfertigt war und ist, zeigt der dadurch erreichte signifikante Umsatzanstieg, welcher uns sehr geholfen hat das [Verarbeitungsunternehmen_Teil2] gut auslasten und entsprechende Erträge einfahren. Auch hatte dieser Bonus in der Kalkulation seine Berechtigung, wie jederzeit nachgewiesen werden kann. Somit ist diese Bonusgewährung in wirtschaftlicher Hinsicht jedenfalls gerechtfertigt!

Die Bonusvereinbarung, welche die Fa. [Kunde_H***] erhalten hat, wurde von mir als handelsrechtlicher Geschäftsführer unterschrieben und hat somit gegenüber der

*Fa. [Kunde_H***] entsprechende Rechtsgültigkeit. Das von Ihnen angesprochene Exemplar ist ein Zweitausdruck und liegt im Verkauf als Nachweis auf.*

Dass aufgrund der erstmaligen Bonusvereinbarung mit Mengendreingaben die Mitarbeiter in der Abwicklung und Dokumentation möglicherweise Probleme hatten, dies in Ihrem Sinne richtig darzustellen mag sein. Ich weiß auch nicht, warum die Pakete nicht auf den Lieferpapieren drauf sind. Ich habe hier diesbezüglich weder spezifische Vorgaben noch Anweisungen gemacht und weiß auch nicht, wie dies EDV-mäßig zu gestalten wäre. Daraus jedoch, wie Ihr indirektes Urteil, aus der Gewährung von Boni Schwarzgeschäfte zu identifizieren, ist nicht nachvollziehbar und nicht gerechtfertigt! Ich habe keine Schwarzgeldzahlungen weder in bar noch auf ein Konto erhalten. Die Dreingaben wurden auf Basis der gültigen Bonusvereinbarung entsprechend geliefert, diese wurde ja aus diesem Grund geschlossen, und stellen einen lauterer Geschäftsvorgang dar, welcher auch nachvollziehbar ist.

Niederschriftlich (ABNr. 152042/09, Bl. 601) gab der Berufungswerber darüber hinaus an, es sei seine Anordnung an die Lagerarbeiter gewesen, die abgerufene Menge der Dreingabe vorzubereiten und entsprechend die abholenden LKW zu beladen und auszuliefern. Er selbst habe die wertmäßige Richtigkeit der Dreingaben kontrolliert.

Der Berufungswerber fällt die grundsätzlichen Entscheidungen, verhandelte die Verkaufs- und Lieferkonditionen mit diesem (Groß)Kunden aus und fixierte sie vertraglich. Persönliche Kontakte des Berufungswerbers mit der Fa. [Ort_H***] sind im Akt erstmals für Ende August 2005 dokumentiert (Diätenabrechnung in ABNr. 152041/09 Bl. 249). In diesem Fall war er zwar nicht vollständig in die tägliche Abwicklung eingebunden, leitete und koordinierte diese aber.

In Kenntnis dieser Umstände behauptete der Berufungswerber in seiner Stellungnahme vom 6. Juli 2010 wieder, er sei operativ nicht integriert gewesen und habe nur die Verträge unterschrieben. Alles andere seien nebulose Vermutungen.

Auch in der MV 7/2010 blieb der Berufungswerber bei dieser Aussage und bestätigte die Anmerkung seines steuerlichen Vertreters, die Kontakte seien marktstrategischer Natur gewesen. Auf Befragen gab er dann aber an, dass er die Bonifikationsvereinbarung mit [Ort_H***] ausverhandelt habe. Diese seien Teil des Konzeptes gewesen.

In dieser mündlichen Verhandlung bestritt er vorerst – entgegen seinen niederschriftlichen Angaben (ABNr. 152042/09, Bl. 601) - die Lagerarbeiter angewiesen zu haben, die abgerufene Menge der Dreingabe vorzubereiten und entsprechend die abholenden LKW zu beladen und auszuliefern. Er räumte dann aber ein, es habe Rückfragen und Klarstellungen seinerseits gegeben, die man als Anweisung titulieren könne.

Die Feststellungen zu [Ort_H***] treffen sinngemäß auch auf andere Geschäftsbeziehungen zu. Ähnliches geht etwa aus den Ausführungen des Berufungswerbers zu der

Geschäftsbeziehung [Kunde_Mitgliedstaat_B] ([EU-Mitgliedsstaat_B]) hervor, bei deren Abwicklung er maßgeblich beteiligt war und sogar Geld entgegen nahm (Inkasso).

kc) Darstellung [Angestellte_Verkauf] und [Angestellter_Verkauf_2]

Das deckt sich auch mit Aussagen der Mitarbeiter, die für zentrale Bereiche des Vertriebes und des Rechnungswesens zuständig waren: Die von April 2005 bis August 2008 bei der [F_GmbH] beschäftigte und ab 1. Jänner 2007 als Leiterin des Verkaufes direkt dem Berufungswerber unterstellte Fr. [Angestellte_Verkauf] schilderte den Aufgabenbereich des Berufungswerbers auszugsweise mit folgenden Worten (*ABNr. 152042/09, Bl. 660*):

*Ich war Leiterin des Verkaufes, unterstützt von Hrn. [Angestellter_Verkauf_2] und ... im Innendienst. Hr. [Bw_G***Y***] betreute einzelne Großkunden, er verhandelte mit den Banken, er kontrollierte jede Ausgangsrechnung und war für die Werbung und Innovationen zuständig. Die Kassenbewegungen lagen in den Händen von Fr. [Angestellte_A].*

Das gab auch der genannte [Angestellter_Verkauf_2] als Zeuge an und sagte aus, die Fa. [Ort_H***] sei einer der größten Kunden gewesen, womit auch die Betreuung durch den Geschäftsführer [Bw_G***Y***] verbunden gewesen sei (*ABNr. 152042/09, Bl. 655*).

Nachdem der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung (8. Juni 2010) mit diesen Aussagen konfrontiert worden war, gab dieser an, [Angestellter_Verkauf_2] sei 2005 nicht bei der Fa. [F_GmbH] beschäftigt gewesen, sondern erst im Jahr 2007 eingetreten.

Fr. [Angestellte_Verkauf] sei anfänglich Sachbearbeiterin gewesen und Hr. [Anzeiger_B] Verkaufsleiter. Sie sei erst 2007 zur Verkaufsleiterin bestellt worden.

Beide könnten daher den Zeitraum 2005 nicht beurteilen.

Er gab an, es seien Kundenkontakte zu den „Key Playern“ erforderlich gewesen, um das Marktgeschehen einschätzen zu können. Gleiches habe auch für die Lieferantenseite gegolten. Diese Kundenkontakte bzw. Lieferantkontakte habe es auch im Zeitraum März bis September 2005 gegeben.

kd) Darstellung [Angestellte_A]

Die Lohnverrechnerin der [F_GmbH], Fr. [Angestellte_A] gab als Zeugin unter anderem an, dass sie vom Berufungswerber Anweisungen bezüglich der Verwendung von Schwarzzahlungen für die Mitarbeiter erhalten habe. Kilometergeldauszahlungen habe sie auf dessen Anweisungen hin vorgenommen (*ABNr. 152042/09, Bl. 686*).

*ke) Darstellung der Außenkontakte des Berufungswerbers anhand der
Diätenabrechnung März bis September 2005*

In der mündlichen Verhandlung wurde dem Berufungswerber am 8. Juni 2010 seine Abrechnung von Diäten mit der [F_GmbH] für den Zeitraum von 7. März bis 30. September 2005 vorgelegt (*MV 6/2010 Beilage 1* bzw. *ABNr. 152041/09 Bl. 248f*).

Er erläuterte die darin aufscheinenden Ziele:

Es handelte sich dabei um Kontakte mit Ansprechpartnern bei den Banken, Anwälten im Zusammenhang mit der [Sanierer_AG], Kunden und Lieferanten, Partnern für die Marktforschung ([Material_W]konzept) und ein Internes Kontrollsystem, Versicherungen, Maschinenlieferanten, dem Fachverband der [Material_X]industrie, Vertriebspartnern für [Material_V], dem „Sanierungspartner“ [Sanierer_AG] und Handelsvertretern. Er nahm dabei auch an Workshops und Forschungsprojekten teil, besuchte Messen sowie Versteigerungstermine für [Produktionsmittel_A] und beschäftigte sich mit Personalentwicklungskonzepten.

Unter den abgerechneten Kosten findet sich auch eine dreitägige Reise nach [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] im Zusammenhang mit dem Projekt [Ort_E_Drittstaat_XYZ] im Juli 2005 (vgl. *Punkt 2.1.2.2/c*), der im übrigen eine weitere von 7. bis 9. Oktober 2005 folgte (*ABNr. 152041/09 Bl. 298*).

Auf der Kundenseite ging es dabei nach den Angaben des Berufungswerbers um den Aufbau der Vertriebsstruktur bzw. die Evaluierung von Möglichkeiten und Alternativen im Vertrieb. Das galt auch für die Beschaffungsseite mit neuen Produkten und Märkten sowie für alternative Strategien.

Die Diätenabrechnung weist für diese annähernd 6 Monate 87 Tage mit vielfach ganztägigen Reisebewegungen aus und dokumentiert damit eine intensive Einbindung des Berufungswerbers in das betriebliche Geschehen der [F_GmbH] und eine starke Repräsentation des Unternehmens nach außen.

Aus der nachfolgenden Grafik, in der die Tage mit Tätigkeiten außer Haus, für die Diäten verrechnet wurden, grau unterlegt dargestellt werden, geht klar hervor, dass diese klar überwogen (III-IX/2005).

Datum	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
1		Fr	So	Mi	Fr	Mo	Do
2		Sa	Mo	Do	Sa	Di	Fr
3		So	Di	Fr	So	Mi	Sa
4		Mo	Mi	Sa	Mo	Do	So
5		Di	Do	So	Di	Fr	Mo
6		Mi	Fr	Mo	Mi	Sa	Di
7		Do	Sa	Di	Do	So	Mi
8		Fr	So	Mi	Fr	Mo	Do
9		Sa	Mo	Do	Sa	Di	Fr
10	Do	So	Di	Fr	So	Mi	Sa
11	Fr	Mo	Mi	Sa	Mo	Do	So
12	Sa	Di	Do	So	Di	Fr	Mo
13	So	Mi	Fr	Mo	Mi	Sa	Di
14	Mo	Do	Sa	Di	Do	So	Mi
15	Di	Fr	So	Mi	Fr	Mo	Do
16	Mi	Sa	Mo	Do	Sa	Di	Fr
17	Do	So	Di	Fr	So	Mi	Sa
18	Fr	Mo	Mi	Sa	Mo	Do	So
19	Sa	Di	Do	So	Di	Fr	Mo
20	So	Mi	Fr	Mo	Mi	Sa	Di
21	Mo	Do	Sa	Di	Do	So	Mi
22	Di	Fr	So	Mi	Fr	Mo	Do
23	Mi	Sa	Mo	Do	Sa	Di	Fr
24	Do	So	Di	Fr	So	Mi	Sa
25	Fr	Mo	Mi	Sa	Mo	Do	So
26	Sa	Di	Do	So	Di	Fr	Mo
27	So	Mi	Fr	Mo	Mi	Sa	Di
28	Mo	Do	Sa	Di	Do	So	Mi
29	Di	Fr	So	Mi	Fr	Mo	Do
30	Mi	Sa	Mo	Do	Sa	Di	Fr
31	Do		Di		So	Mi	

In der mündlichen Verhandlung gab der Berufungswerber über Befragen seines steuerlichen Vertreters, ob diese (Kontakte) typische Aufgaben eines Sanierungsmanagers seien, an, es gehe bei einer Sanierung nicht nur um finanzielle Nachlässe, sondern um die Entwicklung von neuen alternativen Konzepten, welche entsprechende Ertragsmöglichkeiten für die Zukunft bieten. Es habe sich bei seinen Leistungen um typische Sanierungsleistungen gehandelt.

kf) Vergleich Auftrag „[Auftraggeber_K]“

Der steuerliche Vertreter stellte die folgende Frage an den Berufungswerber:

„Bei einem aktuellen Sanierungsprojekt sind sie nur als Berater und nicht als Geschäftsführer tätig. Sind sie als Sanierungsmanager in diesem Projekt in derselben Art wie bei der [F_GmbH] (Kunden und Lieferantenkontakte, Marktevaluierung) tätig?“

Der Berufungswerber erklärte dazu, er sei gemeinsam mit [Unternehmensberater_O] tätig. Sein zugewiesenes Aufgabengebiet sei die ganze Beschaffung zur Restrukturierung. Um dies einleiten zu können, sei es wesentlich, dauernden Kontakt zu den Marktteilnehmern zu haben, um sich austauschen zu können, die Effizienz von Prozessen zu steigern. Dies entspreche der Art nach der Arbeit, die er damals bei der [F_GmbH] in dieser Phase gemacht habe, obwohl er bei der Sanierung [Auftraggeber_K] nicht GF sei. Er merkte weiters an, dass der Projektleiter von [Unternehmensberater_O], Hr. Dr. [Projektleiter], bei der Fa. [Auftraggeber_K] ebenfalls zum Geschäftsführer bestellt worden sei. Es handle sich bei derartigen Sanierungen um einen durchaus üblichen Vorgang, dass ein Sanierungsmanager auch GF ist.

Über Nachfrage durch den Referenten, ob der Sanierungsmanager bei der Fa.

[Auftraggeber_K] Alleingeschäftsführer sei, antwortete der Berufungswerber, dass das nicht der Fall sei. Allerdings sei die Fa. [Auftraggeber_K] auch um ein Vielfaches größer als die Fa. [F_GmbH]. Über Nachfrage durch den Referenten, welchen Bereich er bei [Auftraggeber_K] übernommen habe und ob dies nur die Restrukturierung des Beschaffungsbereiches umfasse und nicht die gesamte Tätigkeit der Sanierung, gab der Berufungswerber an, das ergebe sich aus der Größe dieses Unternehmens. So seien dort alleine in der Beschaffung mehr Mitarbeiter beschäftigt, als im ganzen Unternehmen [F_GmbH].

kg) Zusammenfassung

Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Berufungswerber als einziger Geschäftsführer der [F_GmbH] nicht nur die organschaftlichen Funktionen übernahm, sondern darüber hinaus (wie jeder andere Alleingeschäftsführer) die Geschäftsführungsentscheidungen getroffen und durch Anweisungen nach innen sowie durch die Vertretung des Unternehmens nach außen umsetzte. Damit war er in den Betrieb der GmbH so intensiv eingebunden, dass das gegen eine bloß projektbezogene Tätigkeit eines externen Beraters spricht (zur näheren Würdigung siehe *Punkt 3.1.2.2 und 3.1.2.6*).

l) Abgrenzung Geschäftsführung, Beratung und Sanierung, Tätigkeiten und Verantwortungsbereich, Unterscheidung Beratungsvertrag und Überlassungsvertrag

Es ist unstrittig, dass der Berufungswerber mit der [F_GmbH] von Oktober 2004 bis Februar 2005 als selbständiger Unternehmensberater in Geschäftsbeziehung stand. Er selbst gab an, dieser (mündliche) Beratungsvertrag im Jahr 2004 habe im wesentlichen die Analyse des Unternehmens und die Erhebung von notwendigen Sanierungsmaßnahmen bzw. welches strategische Konzept für die Zukunft für das Unternehmen richtig sei umfasst (Verhandlungsprotokoll vom 17. Jänner 2008; *RV/0380-S/06 Bl. 109f*).

la) Änderung durch die Sanierungsvereinbarung

Ab Abschluss der Sanierungsvereinbarung (7. März 2005) wurde er als Geschäftsführer aktiv. Er gab an, die Tätigkeit und der Verantwortungsbereich bei der Fa. [F_GmbH] hätten die gesamte **strategische und operative Geschäftsführung** einschließlich der Umsetzung aller mit den Vertragsparteien vereinbarten Sanierungsmaßnahmen umfasst (Punkt 2.1. lit. f der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007, *RV/0762-S/06 Bl. 147*).

Nach Ansicht des Vertreters des Berufungswerbers (*MV 17.1.2008, RV/0380-S/06 Bl. 108f*) sei zivilrechtlich – trotz Bestellung zum Geschäftsführer - das (alte) Beratungsverhältnis aufrecht geblieben. Diese Ansicht wurde immer wieder bekräftigt (z.B. *Berufung vom 18. Juni 2009 und MV 7/2010 Seite 10 oben etc.*).

Klargestellt wurde vom Berufungswerber dazu, dass die Geschäftsführung seiner Ansicht nach eine Ergänzung der Beratungstätigkeit dargestellt habe (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 13/2*). Zuletzt zog der Berufungswerber auch die Aussage des Sachverständigen [Gerichtsgutachter] zur Argumentation heran, es sei für ihn klar gewesen, dass die Sanierungstätigkeit die Geschäftsführungstätigkeit bei weitem überwogen habe (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 7/1 etc.*).

Die Beschreibung des Leistungsinhaltes in den Fakturen änderte sich nach Unterfertigung der Sanierungsvereinbarung (vgl. auch *Punkt 2.1.1.4/h*):

- Bis Februar 2005 lautete die Leistungsbeschreibung (Honorarnote 1/4; *ABNr. 152041/09 Bl. 236*): „Für meine Beratungstätigkeit ...verrechne ich ...“.
- Ab März 2005 wurde diese Textierung aber auf „Für meine Geschäftsführungstätigkeit ...verrechne ich ...“ (Honorarnote 1/5; *ABNr. 152041/09 Bl. 237*) geändert.

Der Zeuge [Zeuge_MC] verstand die nunmehrige „neue“ Tätigkeit als selbständig und ging davon aus, dass Abfertigungsansprüche etc. nicht zugestanden hätten. Wieso die Geschäftsführungstätigkeit zu Beginn im Rahmen eines „Beratungsvertrages“ und danach (nach Einbringung in die geplante [Y***Beratung_GmbH]) im Wege eines „Überlassungsvertrages“ erfolgen sollte, konnte der Zeuge nicht beantworten und verwies auf die involvierten Anwälte. Auf die Frage, was er unter einem Beratungsvertrag verstehe, antwortete er, wesentlich seien in solchen Fällen die Kosten.

lb) Leistungsinhalt ab 7. März 2005

Der Berufungswerber selbst geht davon aus, die **Tätigkeit** als Berater, Sanierer und Geschäftsführer lasse sich „**nicht aufdividieren und separat betrachten**, sondern sei als Ganzes zu sehen, wo das eine dem anderen dienlich ist“.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers sei nur die eines handelsrechtlichen gewesen und stelle insgesamt lediglich eine untergeordnete Tätigkeit im Zeiteinsatz dar. Die Haupttätigkeit und bei weitem der Großteil des Zeitaufwandes sei der dringend notwendigen Sanierungs- und Beratungstätigkeit gewidmet.

Als Teil der **Sanierung** beurteilte er neben der „generellen Restrukturierung und sukzessiven Neuausrichtung des Unternehmens“ die „notwendige Kulturänderung bzw. –weiterentwicklung in Richtung Qualität, Ordnung und Sauberkeit, Sicherheit, Termintreue, vorbeugender Wartung und Instandhaltung, Kundenservice und –dienstleistung etc.“. Das sei - seiner Schilderung zufolge - vor allem in Form von „Coaching, Bewusstseinsbildung, Feedback/Rekapitulation, Teambildung und Teamwork etc.“ bewerkstelligt worden (*Punkt 7 der Stellungnahme vom 16. Oktober 2008 ABNr. 152042/09, Bl. 597ff.*).

Eine Eingliederung in den Organismus der [F_GmbH] ergebe sich laut Berufungswerber nur in seiner Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers (Punkt 8 der Stellungnahme vom 16. Oktober 2008 *ABNr. 152042/09, Bl. 597ff*). In der Berufung vom 18. Juni 2009 bestreitet der Berufungswerber seine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der [F_GmbH] überhaupt.

*lc) Urteil des Landesgerichtes [Ort_X***] vom 18. März 2010 ([##Hv##/10x])*

Vom steuerlichen Vertreter Dr. [RA] wurde in der mündlichen Verhandlung (8. Juni 2010) die Kopie des Urteiles des LG [Ort_X***] vom 18.3.2010 mit konkreten Hinweisen auf orange markierte Stellen auf mehreren Seiten vorgelegt (*MV 6/2010 Beilage B*). Aus dem Urteil (elektronisch bereitgestellt am 1. Juni 2010) geht hervor, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der [F_GmbH] von den gegen ihn erhobenen Vorwürfen ([§ 159](#) und [161 StGB](#)) freigesprochen wurde.

Der steuerliche Vertreter gab mündlich an, die wesentlichen Aussagen dieses Urteils seien, dass die Geschäftsführertätigkeit des Berufungswerbers eine völlig untergeordnete gewesen sei und die angemessene Honorierung für seine Sanierungsberatungstätigkeit erfolgt sei. Diese Feststellungen seien auf Basis eines Sachverständigengutachtens erfolgt, das dies bestätigt habe.

Untersuchungsgegenstand dieses Prozesses war unter anderem, ob der Berufungswerber – trotz Notlage des Unternehmens – sein Geschäftsführergehalt im Sinne des [§ 22 GmbHG](#) grob fahrlässig nicht (bis zur Höhe des Existenzminimums) abgesenkt hat.

Das Urteil verneinte diesen Vorwurf und stützte sich dabei offenbar auf die beiden folgenden Beweismittel (*Urteil S 12*):

- Der Berufungswerber verantwortete sich im Kern damit, seine Bezüge hätten in den Jahren 2005 bis 2008 in erster Linie die Sanierertätigkeit/Sanierungsberatung betroffen und sei nur untergeordnet für die Geschäftsführung verrechnet worden (*HV-Protokoll S 5*).
- Der vom Gericht beauftragte Gutacher [Gerichtsgutachter] kam zum Schluss, die an den Berufungswerber ausbezahlten Beträge seien solche, wie sie für Unternehmenssanierer angemessen seien. Für ihn sei klar gewesen, dass eine umfangreiche Sanierungstätigkeit stattgefunden habe und der Umfang der Geschäftsführertätigkeit einen kleineren Teil darstelle (*HV-Protokoll S 15*). Der Gutachter stützte seine Beurteilung auf die Angaben des Berufungswerbers gegenüber der Abgabenbehörde (vgl. *Gutachten S 40 mit Verweis auf die Stellungnahme vom 16. Oktober 2008 in ABNr. 152042/09 Bl. 297*) sowie auf ihm von diesem übergebene Unterlagen, die dem Sachverständigengutachten angeschlossen sind.

Der Richter würdigte die Beweise dahingehend, dass es unstrittig sei, dass [Bw_G***Y***] bei der [F_GmbH] als Sanierer tätig und ab dem Jahre 2005 *zusätzlich* der alleinige handelsrechtliche Geschäftsführer der [F_GmbH] war. Ebenso sei es unstrittig, dass er die Sanierungsvereinbarung noch in seiner Funktion als Sanierer, somit als Privatperson, und nicht als Geschäftsführer der [F_GmbH] schloss (Urteil Seite 15). Das Urteil kam zum Schluss, dass das Geschäftsführerentgelt in objektiver Hinsicht für einen Unternehmenssanierer angemessen sei, wobei die Beträge für die Sanierungsberatung und Geschäftsführung gewährt worden seien. Insgesamt habe eine umfangreiche Sanierung stattgefunden und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit nur einen kleineren Teil dargestellt (Urteil Seite 12). Aus dem Wort *zusätzlich* schließt der Berufungswerber, dass die Tätigkeit als Sanierer nicht durch den Abschluss der Sanierungsvereinbarung unterbrochen worden sei.

Der Berufungswerber brachte vor, Kernthema des gerichtlichen Verfahrens sei die Unterscheidung „Geschäftsführertätigkeit – Beratertätigkeit“ und deren Gewichtung gewesen.

Das lässt sich aus dem vorliegenden Gerichtsurteil (LG [Ort_X***] bzw. OLG [Ort_Y]) aber nicht nachvollziehen: Es wird hier nämlich nicht zwischen einer Beratertätigkeit und der Geschäftsführertätigkeit unterschieden und schon gar nicht darüber abgesprochen, welcher Einkunftsart welche Tätigkeit zugeordnet werden kann. Sowohl das Gerichtsurteil wie auch das Gutachten [Gerichtsgutachter] enthalten weder eine exakte Einschätzung des Zeitaufwandes für die Tätigkeitsbereiche noch Aussagen darüber, was unter der Tätigkeit eines „normalen“ Geschäftsführers und unter der eines „Sanierers“ zu verstehen ist und worin die Unterschiede liegen (vgl. *Gutachten 18. Jänner 2010, Seite 63*). Es wird weder der Begriff „Sanierer“ definiert noch wird er mit dem eines „Unternehmensberaters“ gleichgestellt. Die vom Berufungswerber ins Treffen geführten Begriffe „Berater“ oder „Beratertätigkeit“ verwendet das Gericht nicht.

Auf Anforderung wurde mit Schreiben vom 30. August 2010 die Berufungsschrift der Staatsanwaltschaft vom 15. Juni 2010 vorgelegt. Sowohl die Berufung wegen Nichtigkeit wie auch die wegen Schuld stützt sich im wesentlichen darauf, dass dem Berufungswerber die schwierige Lage der [F_GmbH] bekannt gewesen sei und er deshalb seine Geschäftsführerentlohnung hätte absenken müssen. Auf die Unterscheidung zwischen der Tätigkeit als „Sanierer“ und als „Geschäftsführer“ geht die Berufung nicht ein.

In der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2010 legte der Berufungswerber das Urteil des OLG [Ort_Y] im Berufungsverfahren [#Bs####/10#] vom 16. September 2010 vor (Elektronisch bereitgestellt bereits am 28. September 2010). Darin bestätigte die Berufungsinstanz den erstinstanzlichen Urteilsspruch, ohne sich mit den – nicht explizit bekämpften – erstinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen weiter auseinander zu setzen.

Nachdem sich das Landesgericht umfassend mit dem Sachverhalt beschäftigt hat, kam es in der Urteilsbegründung zu folgender Kernaussage (Seite 23):

*Im gegenständlichen Fall wurde **trotz des Setzens von einer kridaträchtigen Handlung** durch den Angeklagten in seiner Gesamtbetrachtung das Maß der groben Fahrlässigkeit nicht erreicht, weshalb der Angeklagte hievon freizusprechen war.*

Diese Aussage macht deutlich, dass eine kridaträchtige Handlung durch den Berufungswerber gesetzt wurde, indem er sein Geschäftsführungsgehalt nicht herabgesetzt hat. Das Gericht kam also nicht dezidiert zum Schluss, der Berufungswerber sei nicht als Geschäftsführer, sondern als bloßer Sanierer tätig geworden. Es ging im Gegenteil von der Setzung einer kridaträchtigen Handlung (der Pflicht zur Herabsetzung des Geschäftsführungsgehaltes) aus.

Das Gericht fällte trotzdem einen Freispruch, weil es auf der subjektiven Tatseite das Vorliegen von grober Fahrlässigkeit verneinte. Das war der wahre Grund für den Freispruch. Auch das OLG [Ort_Y] sprach im Kern nur aus, das Erstgericht habe jedenfalls das Vorliegen grober Fahrlässigkeit zutreffend verneint (vorletzter Satz der Begründung dieser erst am 9. November 2010 vorgelegten Entscheidung vom 16. September 2010).

Zur Beurteilung der Angemessenheit der Höhe des Geschäftsführungsbezuges wird auch auf Punkt 2.1.3.3 verwiesen.

Id) Unterscheidung Geschäftsführer - Unternehmensberater

Der Begriff der **Geschäftsführung** ist weiter als der der Vertretung, weil er nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch andere Handlungen umfasst. Im Grunde ist alles gemeint, was ein Geschäftsführer mit Bezug auf die Gesellschaft oder ihr Unternehmen tut oder unterlässt. Jedenfalls erfasst sind alle Maßnahmen organisatorischer, kaufmännischer/unternehmerischer und personeller Art, die zur Führung der von der GmbH ausgeübten Tätigkeit erforderlich sind (*Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz, § 21 Tz 3*).

Neben den allgemeinen vom Berufungswerber selbst der Geschäftsführung zugeordneten handelsrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers (Unterzeichnung Jahresabschluss etc.) liegt die Kernpflicht des Geschäftsführers in der Einhaltung der Regeln ordnungsgemäßer Unternehmensleitung. Diese ergeben sich einerseits aus der Leitungs- und Führungsfunktion im Unternehmen, nämlich Planung, Organisation, Personalführung und Kontrolle. Sie sind andererseits an den Sachfunktionen Einkauf, Forschung, Produktion, Lagerhaltung, Absatz, Finanzierung usw. ausgerichtet. Daraus folgt, dass sie die laufende Geschäftsentwicklung zu analysieren und die langfristige Unternehmensplanung, über die dann die Gesellschafter entscheiden, vorzubereiten haben. Die Geschäftsführer haben die Chancen und Risiken, Stärken und Schwächen des Unternehmens sorgfältig und frühzeitig zu ermitteln, damit sie auf Veränderungen innerhalb und außerhalb des Unternehmens reagieren können. Zu diesem

Zweck können sie fachkundige Berater beiziehen, Marktanalysen erstellen lassen usw. (*Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I² (1997) Rz 2/322*).

Der Berufungswerber verfügte über die Gewerbeberechtigung der Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation gem. [§ 94 Z 74 GewO 1994](#). Das Berufsbild des **Unternehmensberaters** wird vom Fachverband Unternehmensberatung und Informationstechnologie (Wien) unter anderem wie folgt beschrieben (Stand 2007):

- Die Leistungen der Unternehmensberatung sind auf Beratung und Assistenz (Hilfestellung) für Unternehmen zur Bewältigung der Anforderungen und Erfolgssicherung gerichtet (I/3).
- Im Bereich der Intervention und Implementierung können die Berater, ohne die Aufgaben des Managements zu übernehmen, bei der Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen Hilfestellung leisten (*II zu 5*).

Als Beratungsfeld kommt dabei aber auch das Management auf Zeit in Frage. Dieses Feld findet sich in *Punkt III* des Berufsbildes, der mit folgenden Angaben erläutert wird:

Für die Unternehmensberatung typische fachliche Tätigkeitsbereiche. Es handelt sich um eine demonstrative Aufzählung, die in Kategorien wie z.B. Managementberatung, Personalberatung, Beratung in Finanz- und Rechnungswesen etc. angeführt sind, mit Beispielen/Erläuterungen.

Unter der Überschrift „Unternehmensführung/Management“ finden sich dann auf 1½ Din A4 Seiten Beispiele, die im wesentlichen auf die Beratung von Entscheidungsträgern abzielen. Auch die vom Berufungswerber hervorgehobenen Beispiele „Sanierung von Unternehmen, Krisenmanagement“ sind mit „Sanierungsberatung“ überschrieben. Nur ein Beispiel beinhaltet neben der Beratung auch die Entscheidungsfindung: Management auf Zeit. Der Berufungswerber merkte dazu an, dass „Management auf Zeit“ nicht bedeute, dass die zeitliche Begrenzung ziffernmäßig im vorhinein ausgedrückt vereinbart sein müsse (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 16/3*).

Im Unternehmensbild findet sich die Vertretung des Klienten nach außen nicht.

Geschäftsführer und Unternehmensberater zeigen damit als Berufsbilder viele Überschneidungen. Unterschiede ergeben sich dabei aber vor allem in zwei Bereichen:

- Der Unternehmensberater ist typischerweise nur beratend tätig und trifft selbst weder Entscheidungen, noch ist er berechtigt das von ihm beratene Unternehmen generell nach außen hin zu vertreten. Er bereitet diese Entscheidungen durch Informationsbeschaffung, Problemerkennung, Diagnose und die Empfehlung von Maßnahmen vor, trifft sie aber nicht selbst. Falls er als Manager tätig wird, erfolgt dies nur „interimsmäßig“ und damit nicht auf Dauer, sondern mit einem klar umrissenen zeitlich oder sachlich definierten Ende. Die

Verantwortung des Unternehmensberaters ist insofern wesentlich geringer als die eines Geschäftsführers (vgl. Angabe des Berufungswerbers *HV-Protokoll S 4*).

- Anders ist die Zuständigkeit des Geschäftsführers umfassend und unbegrenzt. Auch er analysiert die laufende Geschäftsentwicklung, ermittelt die Chancen und Risiken, Stärken und Schwächen des Unternehmens sorgfältig und frühzeitig, und erstellt die langfristige Unternehmensplanung. Anders als beim Berater, liegt es aber ganz selbstverständlich und ohne Zwischenschritte in seiner Kompetenz, die Maßnahmen auch umzusetzen (vgl. Angabe des Berufungswerbers *HV-Protokoll S 4*). Er trifft die Entscheidung (unter Umständen unter Einbindung der Gesellschafter) und muss diese auch verantworten.

Verfügt der Geschäftsführer selbst über ausreichendes Fachwissen – was regelmäßig der Fall sein wird – muss er sich keiner weiteren Unterstützung bedienen.

m) Weisungsgebundenheit

Bezüglich der Sanierungsvereinbarung als vertraglicher Grundlage für die Anstellung des Berufungswerbers führte [Zeuge_MC] als Zeuge aus, ihm seien keine späteren mündlichen Vereinbarungen bekannt. Auch der Berufungswerber bestätigte, dass neben der Sanierungsvereinbarung keine Abmachungen getroffen wurden. Damit ist der „Anstellungsvertrag“ des Berufungswerbers in Interpretation dieser Abmachung zu beurteilen.

Die Sanierungsvereinbarung enthält **keinen vertraglichen Ausschluss des Weisungsrechtes** der Gesellschafter der GmbH (insbesondere im Hinblick auf die Weisungsbefugnis des Alleingesellschafters [Altgesellschafter_F] gem. [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#)).

Tatsächlich hat der ehemalige Alleingesellschafter der [F_GmbH] in der Zeit von März bis September 2005 de facto Weisungen nicht erteilt (vgl. Schreiben [Altgesellschafter_F] vom 20. November 2008, *ABNr. 152042/09 BI: 512f*), obwohl er - den eigenen Angaben des Berufungswerbers zufolge - bis zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung des Anteilsabtretungsvertrages der (einzige) Machthaber der GmbH war und den Berufungswerber jederzeit wieder abberufen oder die GmbH-Anteile verkaufen hätte können (vgl. Angaben Dr. [RA] , *MV 6/2010 S 2*). Er hätte ihm also auch Weisungen erteilen können, tat dies aber nicht.

Der Berufungswerber bzw. dessen steuerliche Vertreter äußerten sich in den verschiedenen abgabenrechtlichen Verfahren zu den eigenen Einflussmöglichkeiten mehrmals widersprüchlich. So führte der steuerliche Vertreter etwa in einem Email vom 27. Februar 2009 – auszugsweise - wörtlich aus (*ABNr. 152041/09, BI. 25*):

... Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ersuchen wir Sie um Mitteilung, anhand welcher Feststellungen Sie davon ausgehen, dass nach Unterzeichnung der

*Sanierungsvereinbarung nicht [Bw_G***Y***] sondern weiterhin [Altgesellschafter_F] der Machthaber des Unternehmens gewesen wäre. Aus der Sicht meines Mandanten ist es nicht nachvollziehbar und sogar widersprüchlich, dass er einerseits die Sanierungsvereinbarung mit der Verpflichtung zur Leistung eines Gesellschafterzuschusses in Höhe von EUR 255.000 unterfertigt, und er sich andererseits den Weisungen des [Altgesellschafter_F] unterworfen hätte. Ähnliches gilt wohl auch für den Gesellschafterzuschuss der [Sanierer_AG] in Höhe von EUR 245.000 sowie für den Schuldnachlass der [Geldinstitut_ABC] [Ort_X***] in Höhe von EUR 1.286.000. Auch diese Sanierungsbeiträge wären wohl niemals geleistet worden, wenn [Altgesellschafter_F] in dem am Rand der Insolvenz stehenden Unternehmen weiterhin der Machthaber gewesen wäre. ...*

Im Schreiben vom 16. März 2009 bekräftigte der steuerliche Vertreter diese Einschätzung und führte aus (ABNr. 152041/09, Bl. 37):

*... Hr. [Bw_G***Y***] war ab 7. März 2005 der alleinige Machthaber des Unternehmens [F_GmbH] und an keine Weisungen gebunden. ...*

Dazu stehen die obigen Angaben zum wirtschaftlichen Eigentum des Berufungswerbers in krassem Widerspruch. So führte der Berufungswerber etwa aus (Steuerakt 2005/II; Bl. 53):

... Nicht gefolgt werden kann der Behörde dahingehend, dass der Berufungswerber ab März 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) erzielt habe. Der Berufungswerber war weder zum Einbringungstichtag, noch zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages an der [F_GmbH] beteiligt. Die Voraussetzungen für eine Beteiligung „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ bzw. einer Beteiligung auf Grund wirtschaftlichen Eigentums sind nicht erfüllt, weil der Berufungswerber zu diesen Zeitpunkten weder fruchtgenussberechtigt noch stimmberechtigt war und auch zu seinen Gunsten kein Belastungs- und Veräußerungsverbot vereinbart war. Die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers ist demnach zu den maßgeblichen Zeitpunkten nicht erfüllt. ...

Offen lässt der Berufungswerber, wie er sich mangels Weisungsfreistellung – außer der Zurücklegung seines Geschäftsführungsmandates - den auf [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#) gestützten Weisungen des Alleingesellschafters [Altgesellschafter_F] entziehen hätte können, solange dieser seine Anteile nicht tatsächlich (zu 51%) an ihn abgetreten hatte, was schlussendlich mit Vertrag vom 30. September 2005 erfolgte.

Damit ist der Unabhängige Finanzsenat überzeugt davon, dass der Berufungswerber von 7. März 2005 bis zumindest 30. September 2005 als Geschäftsführer nicht weisungsfrei gestellt war. Die Weisungsgebundenheit war zwar nur sehr schwach ausgeprägt aber nicht ausgeschlossen (vgl. *Punkt 3.1.2.1*).

n) Beurteilung durch das Finanzamt

Bei der [F_GmbH] fand 2006 eine „Lohnsteuerprüfung“ (Lohnsteuer, DB, DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 statt (ABNr. 400615/05). 2008 wurden zusätzlich die Jahre 2006 bis 2007 (Finanzamt Salzburg-Land ABNr. 400540/08 und ABNr. 300773/08) bzw. 2008 (Finanzamt Salzburg-Land ABNr. 400318/08) überprüft. Im April wurde weiters eine Außenprüfung der

Jahre 2001 bis 2007 abgeschlossen (*GBP ABNr. 152042/09*; Umsatzsteuer, KEST, ENAV, KöSt, KU1).

Das Finanzamt kam zum Schluss und bestätigte auch schriftlich, es habe von März bis September 2005 keine Weisungsgebundenheit vorgelegen. Es unterstellte deshalb zu keiner Zeit ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis zwischen dem Berufungswerber und der [F_GmbH].

Trotzdem brachte es aber für die Jahre ab 2006, in denen der Berufungswerber mittelbar zu 51% beteiligt und damit schon aus diesem Grunde nicht mehr weisungsgebunden war, von dessen Bezügen bei der [F_GmbH] Dienstgeberbeitrag zum Familienbeihilfenausgleichsfonds (DB) sowie den entsprechenden Zuschlag (DZ) zur Vorschreibung, obwohl dessen Leistungen von der [Y***Beratung_GmbH] in Rechnung gestellt worden waren. Diese Bescheide wurden mit Berufung bekämpft (vgl. RV/0561-S/09 und RV/0562-S/09), über die bislang nicht entschieden wurde.

Im Zuge der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenats trat zu Tage, dass das Finanzamt die Weisungsgebundenheit des Berufungswerbers als Geschäftsführer der [F_GmbH] vor allem deshalb verneint hatte, weil es davon ausging, dass dieser das wirtschaftliche Eigentum bzw. die faktische Machthaberschaft über deren Anteile inne gehabt habe. Die Abgabenbehörde 1. Instanz korrigierte diese Ansicht nun aber und führte aus, es spreche vieles für die Einstufung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (z.B. *Stellungnahme 3.8.2010, Seite 1 ff*).

Der Berufungswerber bestritt diese Ansicht in seiner Replik vom 30. August 2010.

Zur zusammenfassenden Würdigung und der Beurteilung der Einkunftsart durch den Unabhängigen Finanzsenat siehe *Punkt 3.1.2.7*.

2.1.2 Tätigkeit 2005 als Berater für andere Firmen

2.1.2.1 Projekt für die Fa. [Ort_J*]**

Neben seiner Tätigkeit für die [F_GmbH] übernahm der Berufungswerber Ende 2004 einen Beratungsauftrag für die tschechische Firma [Ort_J***] a.s. für das Projekt „[Projekt_J]“ (*RV/0762-S/06 Bl. 226*). Dabei kam ein Tagsatz von EUR 2.000,00 zuzüglich 10% Bürozuschlag und Fahrt- sowie Reisespesen zur Verrechnung. Als Sicherheitsleistung wurden EUR 12.000,00 vereinbart, pro Reisestunde sollten EUR 125,00 abgerechnet werden.

Nach eigenen Aussagen des Berufungswerbers (siehe Stellungnahme als Anlage ./3 des Gutachtens B) umfasste der Auftrag die Planung und Begleitung der Errichtung eines neuen

Bandsägewerkes.

Die Inbetriebnahme und die zweite Ausbaustufe begleitete er aber – nach eigenen Angaben aufgrund des umfangreichen „Projektes [F_GmbH]“ - nicht mehr. Der Auftrag wurde nämlich tatsächlich schon nach wenigen Monaten wieder beendet und existierte am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages schon nicht mehr.

Die letzte Rechnung wurde im April 2005 gestellt. Folgende Abrechnungen sind aktenkundig:

*Tabelle: Übersicht [Ort_J***]*

Datum	für Monat	EUR	Tage ca.
23.12.2004	11-12/2004	12.704,00	6,0
7.2.2005	1/05	5.021,00	4,5
22.2.2005	2/05	4.471,00	2,0
3.4.2005	3/05	2.821,00	1,0
Durchschnitt	5 Monate	5.003,40	

2.1.2.2 Projekt [Projekt_E]

a) Anbahnung und Verträge

Mit Schreiben vom **21. April 2006** legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers als Teil der Anlage 4 einen Auszug der Darstellung des Berufungswerbers bezüglich Anfragen zur Übernahme von Beratungsaufträgen vor. Darin erklärte der Berufungswerber (*Steuerakt der [Y***Beratung_GmbH], Bl. 2005/36*):

Fa. [Eigentümer_O] Holding in [Ort_M] → Restrukturierung seiner ... Firma in [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] 963 Mitarbeitern – Beratungsvolumen min. EUR 100.000,-. Beginn der Beratungsleistung, wurde wegen Zeitmangel (Engagement [F_GmbH]) vom Frühjahr in den Herbst 2005 verschoben. Ist ab Oktober wie vereinbart in Angriff genommen worden und der Auftrag erstreckt sich über das gesamte Jahr 2006.

Später erklärte der Berufungswerber, der Kunde sei am 12. Mai 2005 an ihn herangetreten (Dr. [Eigentümer_O]).

Bei dieser Person handelte sich um den Machthaber mehrerer Unternehmen, zu denen unter anderem die Fa. [O1_Deutschland_GmbH] in [EU_Staat_X], die Fa. [O2_Österreich_GmbH] und eine Gesellschaft in Russland zählten (Projekt „[Projekt_E]“).

Hatte der Berufungswerber im März 2007 noch angegeben, dass „die Zusammenarbeit ... ohne schriftliche Verträge“ erfolgt und das Projekt „zu Vorzugskonditionen“ mit geringeren Tagsätzen (50% Rabatt) abgewickelt worden sei (*RV/0762-S/06 Bl. 231*), teilte er im Juli 2010 auf die Frage, wie es der [O1_Deutschland_GmbH] mitgeteilt worden sei, dass nach der Einbringung die [Y***Beratung_GmbH] und nicht mehr er als Einzelunternehmer tätig werde, mit, es habe sich (nur) ursprünglich um einen mündlichen Vertrag gehandelt. Formell sei der Vertrag im Oktober 2005 geschlossen worden (MV 7/2010, Seite 15).

Nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat legte er daraufhin mit Email vom 9. Juli 2010 eine schriftliche Vereinbarung vom 11. Oktober 2005 vor. Dazu bemerkte er, diese Vereinbarung habe zunächst vor der Einbringung mit der Einzelfirma (als Entwurf – vgl. *Schreiben 15.9.2010*) bestanden und sei vom Text her auch schon so formuliert, jedoch aus verschiedenen Gründen noch nicht unterzeichnet gewesen. Gleich nach der Einbringung sei der Text am 11. Oktober 2005 übernommen und auf die [Y***Beratung_GmbH] ausgestellt bzw. adaptiert und gezeichnet worden.

Nachdem der Unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 4. August 2010 weitere Details angefordert hatte, schränkte der Berufungswerber am 15. September 2010 diese Aussage aber ein und gab an, es sei Anfang Oktober 2005 doch noch nicht zur Gegenzeichnung der Vereinbarung gekommen, da das Schriftstück bei [Eigentümer_O] „liegen geblieben und vom Berufungswerber nicht eingefordert worden sei“.

Erst als „die Zusammenarbeit vor Ort unrunder“ geworden sei und „die Rechnungen nur mehr schleppend bis gar nicht mehr bezahlt“ worden seien, habe er „**um eine rechtliche Grundlage zu haben**“ die Gegenzeichnung der abgestimmten Vereinbarung eingefordert. Diese sei aber weiterhin nicht übermittelt worden.

„Erst nach einem Friedensschluss“ im März 2007 habe der Berufungswerber die gegengezeichnete Vereinbarung erhalten (erste Zahlung demnach am 4. April 2007).

Die vom Berufungswerber mit Email vom 9. Juli 2010 vorgelegte Vereinbarung lautete auszugsweise:

Das Werk wurde vor einigen Jahren ... übernommen und in vielen Bereichen neu ausgerichtet. Wurden vorher hauptsächlich ... produziert, so werden heute eine Vielzahl von Produkten (...) erzeugt.

*Die [Material_X]produktion ist vor allem aufgrund von [Material_X]ausbeute- und Produktivitätsproblemen defizitär. Es ist gedacht, dass durch eine Beteiligung von ... und der Fa.[F_GmbH] entsprechendes Know-how bzw. Exportmärkte eingebracht werden können, um den turn-around zu bewerkstelligen. Ein mögliches Grundkonzept wurde konzeptiv in generellen Zügen bereits erstellt. Nun gilt es die Basisdaten zu überprüfen bzw. die Potenziale zu analysieren und mit Maßnahmen zu bekleiden. Aus diesem Grund wurde ... ein Auftrag an die [Y***Beratung] zur Analyse und Potenzialerarbeitung erteilt.*

Folgende Bereiche und Aufgaben soll die Analyse und Potenzialermittlung umfassen:

- ...
- ...

Ziel ist die Überprüfung des Istzustandes, die Ermittlung von Potenzialen, die Darstellung notwendiger Maßnahmen (kurz-, mittel- und langfristig) und darauf aufbauend eines möglichen Sollzustandes.

*Aus diesem Grund werden 2 Fachberater als Juniorconsultants von der [Y***Beratung_GmbH] zur Abwicklung des Projektes nach [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] entsandt, welche bestmögliche Unterstützung vor Ort erhalten. Der Geschäftsführer der [G***] [Y***] begleitet als Seniorconsultant das Projekt vom strategischen Ansatz und begleitet die Vorortberater.*

Der Tagessatz für den Seniorconsultant beträgt Euro 1.000.- und für einen Juniorconsultant Euro 500,- und wird von der [O1_Deutschland_GmbH] finanziert bzw. bezahlt. Dies entspricht einem Nachlass von 50%, welcher aufgrund des Interesses für den ersten Teil dieses Projektes gewährt wird. Die Reisespesen und Unterbringung sowie sonstige Kosten, welche auf den Auslandseinsatz zurückzuführen sind, werden separat verrechnet. Der zeitliche Umfang des Einsatzes der Fachberater wird auf vorerst 2 Monate vereinbart und soll nach Klärung der Visaformalitäten bzw -erteilung möglichst umgehend in Angriff genommen werden.

Das in der Vereinbarung erwähnte Grundkonzept stammte laut Berufungswerber vom Auftraggeber Dr. [Eigentümer_O].

Auf die Frage des Unabhängigen Finanzsenats an den Berufungswerber „In welcher Funktion wurden Sie von Dr. [Eigentümer_O] im Mai 2005 kontaktiert? Erfolgten bis August schon Leistungen, die abgerechnet wurden?“ antwortete der Berufungswerber nur: „Die Abrechnungen wurden so vorgenommen, wie diese bereits vorliegen.“ Auch die Frage, wie der Berufungswerber bei den Kontakten mit Dr. [Eigentümer_O] seine Tätigkeit für die [F_GmbH] von der für sein Einzelunternehmen bzw. die [Y***Beratung_GmbH] getrennt hatte (Vorhalt vom 4. August 2010), ließ der Berufungswerber unbeantwortet (*Stellungnahme 15.9.2010, RV/0476-S/09 Bl. 584 f.*).

b) Vertragspartner?

Aus einem am 8. Juli 2010 vom Berufungswerber vorgelegten Fax der [O1_Deutschland_GmbH] vom 22. November 2005 (*MV 7/2010, Beilage P*) geht hervor, dass sich diese bereit erklärte, die erste Beratungshonorarnote der [Y***Beratung_GmbH] (Re.Nr. 10/5 vom 2. November 2005 für September und Oktober – *ABNr. 124077/05, Bl. 35 und Beilage G zur MV 7/2010*) zu bezahlen. Diese Rechnung war offenbar ursprünglich auf eine andere Gesellschaft des Machthabers Dr. [Eigentümer_O] ([O2_Österreich_GmbH]) ausgestellt worden. Dem Fax ist zu entnehmen, dass die Honorarnote umgeschrieben werden musste.

Das lässt darauf schließen, dass bei der Erstellung der Ausgangsrechnung am 2. November 2005 der tatsächliche Auftraggeber zur Beratung [Projekt_E] noch nicht feststand bzw. dass der Berufungswerber von einem anderen Auftraggeber ausging, wie es aus der vorgelegten Vereinbarung vom 11. Oktober 2005 hervorgeht (von ihm selbst wurde die ursprüngliche Adressierung als Irrtum bezeichnet – *MV 11/2010 Pkt. 2*).

c) Überschneidung mit [F_GmbH]

Aus der mit 11. Oktober 2005 datierten und per Email vom 9. Juli 2010 vorgelegten Vereinbarung geht hervor, dass sich im Sommer 2005 mehrere Geschäftsbeziehungen mit Firmen des Dr. [Eigentümer_O] in Anbahnung befanden.

Angedacht war danach nicht nur die Geschäftsbeziehung des Berufungswerbers als Unternehmensberater, sondern parallel dazu auch das Eingehen einer Beteiligung an der Gesellschaft in [Drittstaat_XYZ] durch die [F_GmbH].

Die zentralen Verhandlungspartner waren dabei offensichtlich Dr. [Eigentümer_O] (teilweise unterstützt durch Hrn. [Vertrauter_Eigentümer_O]) sowie der Berufungswerber (vgl. *MV 11/2010 Pkt. 1 und 2*).

Aus dem Sachverhalt ergibt sich ganz klar, dass bei beiden nicht zwischen ihren verschiedenen Funktionen unterschieden wurde. Der Berufungswerber selbst gab an, er kenne die Konzernstruktur von [Eigentümer_O] nicht und er wisse nicht, wie die [O1_Deutschland_GmbH] und [Ort_E_Drittstaat_XYZ] gesellschaftsrechtlich zusammenhängen. Auch wie die [O2_Österreich_GmbH] damit in Zusammenhang stand, konnte er nicht beantworten. Er konnte nur angeben, Dr. [Eigentümer_O] sei ihm gegenüber – schon in seiner Zeit als Vorstand der [Arbeitgeber_2_AG] (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 1. Juli 2002 bis 31. Juli 2004) - mit mehreren Visitenkarten aufgetreten.

Trotzdem war der Berufungswerber sehr bemüht, die Anbahnung des Geschäftskontaktes mit Dr. [Eigentümer_O] seiner Funktion als Unternehmensberater zuzuschreiben (*„... hat mich als Unternehmensberater gesucht, er kannte mich aus meiner Zeit bei [Arbeitgeber_2] und wusste, dass ich ... eine Unternehmensberaterfirma gegründet hatte.“; vgl. MV 11/2010*).

Er stellte die Verhandlungen so dar, als ob der Unternehmensberatungsauftrag mit den Beteiligungsüberlegungen nichts zu tun gehabt hätte. Er gestand zwar nach einigen Nachfragen zu, auch in die Beteiligungsgespräche eingebunden gewesen zu sein, gab aber an (von Mai bis September 2005) nur in seiner Funktion als künftiger Gesellschafter der [F_GmbH] und nicht als deren Geschäftsführer tätig geworden zu sein.

Er konnte aber weder erklären, warum er der [F_GmbH] trotzdem (als Geschäftsführer) Diäten für eine entsprechende Reise nach [Drittstaat_XYZ] im Juli 2005 (8. Juli bis 10. Juli 2010 Werk [Ort_E1_Drittstaat_XYZ]; *RV/0476-S/09 Bl. 207*) verrechnet hat, noch warum er als deren Geschäftsführer die Zurverfügungstellung der Juniorconsultants für den Auftrag [Projekt_E] im gesamten Jahr 2005 sowie ab 1. Juli 2006 nicht an die [Y***Beratung_GmbH] weiterverrechnet hat (*MV 11/2010*). Der Reise im Juli 2005 folgte im übrigen eine weitere Reise im Oktober 2005 (*ABNr. 152041/09 Bl. 298*) mit Diätenverrechnung an die [F_GmbH].

Die verschiedenen Geschäftsanbahnungen führten damit schlussendlich nur zur Beratung der [O1_Deutschland_GmbH] durch die [Y***Beratung_GmbH] unter Zuhilfenahme des Personals der [F_GmbH] zu einem um 50% reduzierten Honorarsatz.

Die Personalüberlassung wurde – entgegen den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007 bzw. in *ABNr. 152041/09, S 287ff* - nur teilweise an den Berufungswerber bzw. die [Y***Beratung_GmbH] verrechnet. Der Berufungswerber gab – trotz mehrfacher Aufforderung – nicht bekannt, warum die Verrechnung im Jahr 2005 sowie ab 1. Juli 2006 unterblieb (vgl. etwa *MV 11/2010 Pkt. 1*).

Nach den Auskünften des Berufungswerbers seien die Beteiligungsüberlegungen Ende 2005 wieder fallen gelassen worden (*MV 11/2010 Pkt. 1*). Das steht in klarem Widerspruch zur Präambel des Dienstvertrages des [Juniorconsultant_1], in der auch noch nach 2005 – nämlich im Jänner 2006 – festgehalten wurde, dass die [F_GmbH] und die [Y***Beratung_GmbH] mit der Fa. [Ort_E_Drittstaat_XYZ] in [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] an einem langfristigen Projekt arbeiten, welches in eine Kooperation und gegebenenfalls in eine Beteiligung münden soll (vgl. unten bzw. *ABNr. 152041/09, Bl. 284ff*).

d) Verrechnung Junior-Consultants an die [Y***Beratung_GmbH]

Die erste Abrechnung dieses Auftrages durch die [Y***Beratung_GmbH] an die [O1_Deutschland_GmbH] erfolgte am 2. November 2005 für Leistungen im **September 2005 und Oktober 2005**. Sie verrechnete für Beratungsleistungen in diesen zwei Monaten 4,5 Beratungstage Senior-Consultant á EUR 1.000,00 und 2 x 21 Beratungstage Junior-Consultant á EUR 500,00 zuzüglich Reisespesen.

Es traten zwei Junior-Consultants in Erscheinung:

[L***] wurde erst ab 23. September 2005 bei der [F_GmbH] als „technischer Assistent“ angestellt.

[Juniorconsultant_1] war auch schon davor kurz angestellt gewesen, wurde dann ab 22. September 2005 wieder von der [F_GmbH] beschäftigt.

Der Vertrag über die im Jänner 2006 nach kurzer Unterbrechung erfolgte Wiederanstellung beschreibt die Beratungstätigkeit der [Y***Beratung_GmbH] - auszugsweise - wie folgt (*ABNr. 152041/09, Bl. 284ff*).

Präambel

*Die [F_GmbH] und die [Y***Beratung_GmbH] arbeiten mit der Fa. [Ort_E_Drittstaat_XYZ] in [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] an einem langfristigen Projekt, welche in eine Kooperation und gegebenenfalls in eine Beteiligung münden soll. Ziel ist ein gegenseitiger Know-how-Austausch, Unterstützung und Lieferkooperation (Bezug von ...). Aus diesem Grund stellt die [F_GmbH] bzw. [Y***Beratung_GmbH] Human Ressourcen zur Verfügung, um diese Kooperation in einer qualifizierten Art und Weise auf die Beine zu stellen. Hr. [Juniorconsultant_1] als Fachexperte (gemeinsam mit Hrn. [L***]) wird aus diesem Grund vor Ort in als Analyst, Evaluator und gegebenenfalls als Umsetzer und Koordinator der Vorhaben eingesetzt. ...*

Die Abrechnungen zwischen der [O1_Deutschland_GmbH] ([Projekt_E]) und der [Y***Beratung_GmbH] erfolgten monatlich. Die 2005 und 2006 an die [O1_Deutschland_GmbH] verrechneten Beratertage gliedern sich wie folgt (*vgl. Beilage F, MV 7/2010*):

Tabelle: Junior- und Seniorconsultantstage

			%
2005	Junior-Consultants	69,00	92,00%
	Berufungswerber	6,00	8,00%
		75,00	100,00%
2006	Junior-Consultants	370,00	92,15%
	Berufungswerber	31,50	7,85%
		401,50	100,00%

Aus obiger Tabelle ist ersichtlich, dass die Leistungen für das Projekt [Ort_E_Drittstaat_XYZ] weitestgehend aus der Zurverfügungstellung der beiden Junior-Consultants bestanden. Die Beratungstage des Berufungswerbers betrugen nur annähernd 10% der abgerechneten Gesamtstage und waren damit zeitlich untergeordnet.

Der Berufungswerber bestätigte die Tätigkeit der Juniorconsultants für das Projekt [Projekt_E] und dass die [Y***Beratung_GmbH] dafür von der [O1_Deutschland_GmbH] Honorare erhalten hat.

Trotz mehrmaliger Aufforderung legte er aber zur fehlenden Verrechnung (siehe unten) dieser Personalaufwendungen durch die [F_GmbH] an die [Y***Beratung_GmbH] keine Belege vor und erklärte nur, der Grund für die fehlende Verrechnung sei ohne Relevanz für das hier zu beurteilende Verfahren (*MV 11/2010 Pkt. 6 sowie Folie 8*).

Der Aufwand für die Dienstnehmer der [F_GmbH] wurde von dieser nur für die Monate Jänner bis Juni 2006 mit EUR 39.884,07 (ohne Umsatzsteuer) an die [Y***Beratung_GmbH] weiterbelastet (*vgl. ABNr. 152041/09, Bl. 291 ff*). Den Jahresabschlüssen dieser GmbH sind für 2005 (69 Tage) sowie ab 1. Juli 2006 keine verrechneten Kosten zu entnehmen. Erfasst wurden nur die nachstehenden Verrechnungen.

Tabelle: Berechnung Weiterverrechnung

AR	Datum	Leistungs- zeitraum	Betrag
2006-5	30.04.2006	1-3/06	17.764,64
2006-6	30.06.2006	4-6/06	22.119,43
Summe			39.884,07

Weitere Abrechnungsbelege legte der Berufungswerber trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vor und verweigerte nähere Angaben mit der Begründung, der Grund für die fehlende Verrechnung sei ohne Relevanz für das hier zu beurteilende Verfahren (*MV 11/2010 Pkt. 6 sowie Folie 8*).

Bei den beiden Verrechnungen kam kein Gewinnaufschlag zur Anwendung. Auch anteilige Nichtleistungszeiten (z.B. Urlaub etc.) wurden nicht einkalkuliert. Die weiterverrechneten Gehaltskosten wurden nach folgendem Schema ermittelt (z.B. Weiterverrechnung [Juniorconsultant_1] für den Monat Februar 2006 lt. Rechnung 2006-5):

Tabelle: Berechnung Weiterverrechnung

	Gehalt brutto	Lohnnebenkosten (SV-DG, DB, DZ, Ksst)	SUMME
Grundgehalt	2.500,00	784,00	3.284,00
Sonderzahlung anteilig 1/6	416,67	128,58	545,25
Summe Februar 2006	2.916,67	912,58	3.829,25

Ab Juli 2006 wurden zwar von der [Y***Beratung_GmbH] 166 Juniorconsultantstage an die [O1_Deutschland_GmbH] verrechnet, die [F_GmbH] belastete diese aber offensichtlich nicht an die [Y***Beratung_GmbH] weiter (vgl. Ausgangsrechnungen 15/6 bis 22/6 lt. *Beilage F zur MV 7/2010*).

Aus den von der [F_GmbH] beim Finanzamt eingereichten Lohnzetteldaten ist ersichtlich, dass diese beiden „Fachberater“ und dabei vor allem [L***] offenbar weitgehend nur nach Bedarf und hauptsächlich für das Projekt [Ort_E_Drittstaat_XYZ] beschäftigt wurden.

Der Berufungswerber gab dazu an, beide seien bei der [F_GmbH] mit der Bearbeitung von speziellen Projekten betraut gewesen ([Verarbeitungsunternehmen_Teil2], [Verarbeitungsunternehmen_Teil3], Optimierung von Abläufen und Investitionen). Es sei anfänglich nicht so klar gewesen, wofür die beiden schwerpunktmäßig eingesetzt werden sollten und in welchem Umfang überhaupt; es sei zuerst, entsprechend der Vereinbarung, ja nur ein kurzfristiger Aufenthalt geplant gewesen und danach hätten sie wieder die zugeteilten Aufgaben bei der [F_GmbH] wahrnehmen sollen (Schreiben vom 15. September 2010).

Aufgrund der Lohnzettelmeldungen der [F_GmbH] lassen sich die folgenden Anstellungszeiten rekonstruieren:

Tabelle: Juniorconsultants 2005

	von	bis	Kalendertage inkl. Wochenende	Arbeitstage ca.
[Juniorconsultant_1]	09.05.2005	09.07.2005	62,00	45,00
	bis 9/2005		62,00	45,00
	22.09.2005	19.10.2005	28,00	20,00
	06.12.2005	21.12.2005	16,00	12,00
	9-12/2005			32,00
[L***]	23.09.2005	18.11.2005	57,00	41,00
	06.12.2005	21.12.2005	16,00	12,00
	9-12/2005			53,00
9-12/2005 zusammen				85,00
abgerechnet an [O1_Deutschland_GmbH] mit AR 10/5 und 02/6				69,00
Differenz				16,00

Tabelle: Juniorconsultants 2006

	von	bis	Kalendertage inkl. Wochenende	Arbeitstage ca.
[Juniorconsultant_1]	19.01.2006	31.10.2006	286,00	204,00
	2006 insgesamt			204,00
[L***]	09.01.2006	19.01.2006	11,00	9,00
	31.01.2006	30.11.2006	304,00	217,00
	2006 insgesamt			226,00
2006 zusammen				430,00
abgerechnet an [O1_Deutschland_GmbH] mit AR 06/6 bis 22/6				370,00
Differenz				60,00

Zur Trennung der Tätigkeit der Juniorconsultants für die [F_GmbH] von der für das Einzelunternehmen (der [Y***Beratung_GmbH]) des Berufungswerbers gab der Berufungswerber an, es sei ein Mischverhältnis gewesen. Die Zuordnung sei „je nach Schwerpunkt“ erfolgt, wobei die Führung, Organisation und Abwicklung des Projektes über die [Y***Beratung_GmbH] erfolgt sei.

e) Projektverlauf und –dauer

Im April 2006 hatte der Berufungswerber bekannt gegeben, das Projekt sei „ab Oktober 2005“ in Angriff genommen worden (siehe oben).

Das Projekt [Projekt_E] funktionierte nach den Angaben des Berufungswerbers anfangs sehr gut, dürfte sich aber dann relativ schnell verschlechtert haben und wurde Ende 2006 überhaupt eingestellt (vgl. *Stellungnahme 15.9.2010*).

Die Vereinbarung vom 11. Oktober 2005 geht von „vorerst 2 Monaten“ aus. Der Berufungswerber gab an, entsprechend der Vereinbarung sei „nur ein kurzfristiger Aufenthalt“ der Juniorconsultants geplant gewesen. Diese kurzfristige Basis-Vereinbarung sei – nach Angaben des Berufungswerbers – in der Folge jeweils schlüssig und wiederum mit kurzfristig definierten Spezialprojekten verlängert worden (*Stellungnahme 15.9.2010*).

f) Zusammenfassung

Die abschließende Würdigung dieses Auftrages kann mangels detaillierter Auskünfte des Berufungswerbers als zentralem Wissensträger nur auf die oben dargestellten zum Teil stark widersprüchlichen Fakten aufbauen. Diese ergeben zusammengefasst und in freier Beweiswürdigung folgendes Bild:

Zumindest bis zum 28. September 2005 war nicht klar, wer genau der Auftraggeber sein sollte. Der Umstand, dass die mit 11. Oktober 2005 datierte Vereinbarung erst 2007 von der [O1_Deutschland_GmbH] gegengezeichnet und an die [Y***Beratung_GmbH] rückübermittelt wurde, spricht dagegen, dass Leistungsinhalt, Vertragspartner sowie Honorar Ende September 2005 schon ausreichend fixiert gewesen sind. Zudem dürfte zu diesem Zeitpunkt noch nicht

klar gewesen sein, welche Aufgabe von wem in welcher Funktion zu erfüllen sein werden (vgl. Präambel Vereinbarung 11. Oktober 2005 sowie des Anstellungsvertrages [Juniorconsultant_1]).

Darauf deutet auch die fehlende Abrechnung durch die [F_GmbH] im Jahr 2005 hin. Diese könnte auch mit dem Eigeninteresse dieser Gesellschaft an der Kooperation bzw. der angedachten Beteiligung am Projekt [Ort_E_Drittstaat_XYZ] zusammen hängen, wofür auch der Sonderrabatt von 50% spricht.

Obwohl der Berufungswerber selbst im April 2006 noch angegeben hatte, das Projekt sei erst ab Oktober 2005 in Angriff genommen worden, enthält die erste Abrechnung die Zeitraumangabe September bis Oktober 2005. Wann diese Leistungen konkret erbracht wurden, gab der Berufungswerber trotz Aufforderung nicht bekannt (Vorhalt vom 4. August 2010 Pkt. 4.4). Es bleibt damit unklar, ob bis zur Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 28. September 2005 überhaupt schon Leistungen erbracht wurden.

In freier Beweiswürdigung war dieser Auftrag damit für einen außenstehenden Dritten zumindest am 28. September 2005 so wenig konkretisiert, dass er praktisch nicht bewertbar war (vgl. *Punkt 3.2.3*).

2.2 [Y*Beratung_GmbH]**

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 22. September 2005 errichtete der Berufungswerber als Alleingesellschafter die [Y***Beratung_GmbH] (FN [#####X]). Die GmbH wurde am 27. September 2005 mit dem einzigen Geschäftszweig „Unternehmensberatung“ im Firmenbuch registriert.

Der Berufungswerber schloss mit dieser Gesellschaft am 28. September 2005 einen Einbringungsvertrag und einen (rückwirkenden) Geschäftsführervertrag für die Zeit ab 1. Jänner 2005 ab. Am 30. September 2005 unterfertigte er einen Geschäftsführungsvertrag für die Zeit ab 1. Oktober 2005.

Dabei ergeben sich die folgende Besonderheiten:

2.2.1 Tätigkeit für die [Y*Beratung_GmbH]**

Der Berufungswerber war der Alleingeschäftsführer der [Y***Beratung_GmbH] und damit den Prognoserechnungen der Gutachten A und B zufolge (vgl. *Punkt 2.2.3*) ihr einziger Leistungsträger.

2.2.1.1 Geschäftsführungsvertrag vom 30. September 2005

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung über die Jahre bis 2004 (ABNr. 124077/05) fand sich nur die Kopie des nicht unterfertigten Vertrages vom 30. September 2005. Punkt III regelte dabei die Geschäftsführervergütung wie folgt (Bl. 49ff):

Der Geschäftsführer erhält für seine Geschäftsführertätigkeit eine jährliche, vom Erfolg der Gesellschaft abhängige Vergütung. Die Jahresvergütung beträgt 30% (dreißig Prozent) des im jeweiligen Jahresabschluss der Gesellschaft ausgewiesenen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte daraufhin einen Vertrag mit Unterschriften an, woraufhin der Berufungswerber die Kopie eines Vertrages (wiederum datiert mit 30. September 2005; RV/0762-S/06 Bl. 183ff) vorlegte, der die Unterschriften des Berufungswerbers trägt (Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007). Bis auf den ersten Absatz des Punktes III ist der Vertragsinhalt identisch mit dem oben genannten. Dieser lautet nun aber (Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Der Geschäftsführer erhält für seine Geschäftsführertätigkeit eine jährliche, vom Erfolg der Gesellschaft abhängige Vergütung. Die Jahresvergütung beträgt 30% (dreißig Prozent) des im jeweiligen Jahresabschluss der Gesellschaft ausgewiesenen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, **mindestens aber EUR 60.000,00 (Euro sechzigtausend) pro Jahr.***

Mit Schreiben vom 21. August 2007 wurde zur Abweichung auf Nachfrage der Berufungsbehörde wie folgt Stellung bezogen (RV/0762-S/06 Bl. 342):

Der Geschäftsführervertrag in der Ihnen vorliegenden unterfertigten Fassung wurde am 30.9.2005 von den Vertragspartnern abgeschlossen. Er wurde darüber hinaus dem Steuerberater für die Erstellung der Buchhaltung und die entsprechende Berücksichtigung im Jahresabschluss der Gesellschaft zur Kenntnis gebracht. Dem Betriebsprüfer dürfte irrtümlich ein Entwurf des Vertrages ausgehändigt worden sein.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu beim **Erörterungsgespräch** am 11. Oktober 2007, dass dieser Vertrag „in der EDV seiner Kanzlei mit dem Datum **20. Oktober 2005** als Eingang gespeichert wurde“. Er gab an, dass dieser Vertrag deshalb in einer digitalisierten Version bei ihm in der Kanzlei vorgelegen sei (RV/0762-S/06 Bl. 57).

Zusammengefasst enthält der Vertrag die folgenden Bestimmungen (vgl. auch MV 6/2010): Das Vertragsverhältnis beginnt am 1. Oktober und ist zeitlich unbefristet (Punkt I). Der Berufungswerber ist dabei weisungsfrei und ist an keine bestimmte Arbeitszeit und an keinen Arbeitsort gebunden (Punkt II). Der Vertrag kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jeweils zum Ende eines Quartals aufgelöst werden (Punkt VI) und der Berufungswerber unterliegt keinem Wettbewerbsverbot (Punkt VII). Änderungen dieses Vertrages bedürften der Schriftform (Punkt VIII), wurden aber nicht durchgeführt.

Steuerlich wurde bisher der Betrag von EUR 60.000,00 sowohl beim Berufungswerber als Einnahme (E.a.s.A.) in Ansatz gebracht wie auch bei der [Y***Beratung_GmbH] als Aufwand

verbucht. Dies wurde im Schreiben vom 21. August 2007 damit begründet, dass er jederzeit habe über die Vergütung verfügen können. Zum Nachweis der konkreten Zahlungen an den Berufungswerber wurden das Schreiben vom 10. Oktober 2007 sowie Unterlagen vorgelegt, aus denen die buchhalterische Erfassung ersichtlich ist.

Datum	Text	Betrag
14.11.2005	Zahlung Bank - "GF 10/05"	4.000,00
13.12.2005	Zahlung Bank - "Vorausz. Gehalt"	4.000,00
01.11.2005	Zahlung "SVGW 4. Qu."	1.882,02
Mai.06	Einbuchung Verbindlichkeit (Jahresabschluss 2005)	50.117,98
Gesamt somit		60.000,00

Ab November 2005 erfolgten regelmäßige Akonto-Zahlungen á EUR 4.000,00, die ab Jänner 2007 auf 4.200,00 erhöht wurden. Der Berufungswerber selbst führte aus, es sei – aufgrund der Firmenwertabschreibung – in den ersten Jahren des Bestandes der Gesellschaft von der Begrenzung des Unternehmerlohnes (= die Geschäftsführervergütung) mit der Fixvergütung von EUR 60.000,00 auszugehen (*Stellungnahme vom 16. April 2007, Pkt. 2.2.5 – RV/0762-S/06 Bl. 151*).

2.2.1.2 Rückwirkender Geschäftsführungsvertrag vom 28. September 2005

Anlässlich der Schlussbesprechung des Außenprüfungsverfahrens (*ABNr. 152041/09, Bl. 165*) wurde die **Kopie einer mit 28. September 2005 datierten Vereinbarung** vorgelegt, in der zusätzlich die **rückwirkende Gewährung einer Geschäftsführervergütung** für die Monate Jänner bis September 2005 in Höhe von EUR 45.000,00 vereinbart wird. Diese Kopie trägt die Unterschrift des Berufungswerbers und links unten den Aufdruck „28.09.2005 20:16 /EigeneDateien/[Y***Beratung_GmbH]“ und lautet wörtlich:

*Vereinbarung abgeschlossen zwischen Herrn [Bw_G***Y***] als Einbringender einerseits und der [Y***Beratung_GmbH] mit dem Sitz in [Ort_I***], FN[#####X], als übernehmende Gesellschaft andererseits wie folgt:*

- 1. Mit dem am heutigen Tage abgeschlossenen Einbringungsvertrag hat Herr [Bw_G***Y***] seinen Unternehmensberatungsbetrieb rückwirkend auf den Einbringungsstichtag zum 1. Jänner 2005 in die [Y***Beratung_GmbH] eingebracht.*
- 2. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit des Herrn [Bw_G***Y***] wird in diesem Zusammenhang vereinbart, dass die Geschäftsführungsvergütung bereits rückwirkend ab dem 1. Jänner 2005 gewährt wird.*
- 3. Die Höhe der Geschäftsführungsvergütung wird mit einem Jahresbetrag von EUR 60.000 festgelegt, sodass für den Rückwirkungszeitraum von neuen Monaten eine Vergütung von EUR 45.000 gewährt wird.*
- 4. Die weiteren Einzelheiten der Geschäftsführungstätigkeit und der Geschäftsführungsvergütung werden in einem gesondert abzuschließenden Geschäftsführungsvertrag geregelt.*

Eine Einbuchung in die Einbringungsbilanz bzw. im Rahmen der Einbringung unterblieb. Verbucht wurde die Vereinbarung laut darauf befindlichem Vermerk erst im Zuge der

Abschlussarbeiten mit UB 39, einem Betrag von EUR 50.117,98 und dem Buchungssatz 5700/3680.

In der mündlichen Verhandlung (7. April 2010) führte der Berufungswerber dazu aus, diese Vereinbarung sei am 28. September 2005 (nach dem Notartermin für den Einbringungsvertrag und der Erledigung des weiteren Termins) dem steuerlichen Vertreter Mag. [WT] in dessen Kanzlei zwecks der Einbuchung übergeben worden.

Mag. [WT] gab dazu an, die Vereinbarung sei in seiner Kanzlei in Absprache mit dem Berufungswerber von ihm selbst erstellt, vom Berufungswerber unterfertigt und wieder an ihn übergeben worden. Die Vereinbarung sei deswegen nicht sofort eingebucht worden, weil das Jahr 2005 aus zwei Teilen bestanden habe. Bis September habe eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bestanden und im Zuge der gesamten Jahresabstimmung sei die Geschäftsführerleistung als Jahresvergütung im Rechenwerk der GmbH eingebucht worden. Er gab an, die Dateien lägen in der Kanzlei vor. Sie seien gespeichert und gesichert. Das bedeute keine vollständige elektronische Archivierung. Unterfertigte Dokumente würden ausgedruckt und im Akt abgelegt, in der EDV sei sozusagen nur der „Rohling“ gespeichert. Befragt dazu, ob eine weitere Person diese Vereinbarung an diesem Tage noch gesehen habe, führt er aus: „Ob an diesem Tag in der Kanzlei noch jemand anwesend war, kann ich mich nicht mehr erinnern“.

Der Bilanz der [Y***Beratung_GmbH] zum 31.12.2005 ist eine Position „PKW Aufwand KM Geld“ zu entnehmen, unter der ein Aufwand von EUR 10.680,00 erfasst wurde. Dabei handelt es sich um die pauschale Gutschrift von Kilometergeldern für 30.000 Kilometern à EUR 0,356, ohne nähere Unterlagen. Das Finanzamt beurteilte in Anlehnung an die Feststellungen der Außenprüfung bisher davon $\frac{3}{4}$ bzw. 22.500 Kilometer (EUR 8.010) als verdeckte Ausschüttung der [Y***Beratung_GmbH] an den Berufungswerber und unterzog diese der Kapitalertragsteuer (vgl. Punkt 1.2.4 - Bescheid vom 3. Juni 2009; rechtskräftig; ABNr. 152041/09).

2.2.1.3 Fremdüblichkeit der Geschäftsführungsvergütung

Die Fremdüblichkeit der Höhe der vereinbarten Geschäftsführungsvergütung von EUR 60.000,00 wurde – auch schon in den ersten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (Punkt 1.1) – schon allein deshalb thematisiert, weil sie in auffallendem Widerspruch zu den vom Berufungswerber selbst bis Ende September 2005 im Rahmen seiner nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeit erzielten Einnahmen und Einkünfte steht.

Die Fremdüblichkeit der Höhe erhielt im konkreten Verfahren durch die vom Berufungswerber im Strafprozess [##Hv##/10x] vor dem LG [Ort_X***] wiederholt vorgebrachten Argumente

zur Beurteilung der Angemessenheit der Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit bei der [F_GmbH] eine neue Dimension (*vgl. Punkt 2.1.1.4 lit. Ic*).

Der Berufungswerber erhielt für die dortige Halbtagsbeschäftigung eine Vergütung von monatlich etwa EUR 20.400 (Basis Mai 2005), was annähernd einen Jahresbetrag von EUR 244.000 ergibt.

Rechnet man diesen Betrag auf eine Vollzeitbeschäftigung um, resultieren daraus etwa EUR 488.000, die in krassem Widerspruch zur mit den Geschäftsführungsverträgen vom 28. und 30. September 2005 vereinbarten Geschäftsführervergütung von EUR 60.000,00 stehen.

Vom Berufungswerber wurde immer wieder betont, das Honorar [F_GmbH] sei nicht für die Geschäftsführung, sondern für die Sanierungstätigkeit bezahlt worden. Die Geschäftsführertätigkeit sei dort eine völlig untergeordnete gewesen und die ausbezahlten Beträge für Unternehmenssanierer angemessen gewesen. Das Gericht folgte dieser Argumentation – nach Konsultation eines Sachverständigen – weitgehend.

Der Unabhängige Finanzsenat konfrontierte den Berufungswerber damit, dass diese Vergütung nach dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 in unveränderter Höhe von der [F_GmbH] an die [Y***Beratung_GmbH] bezahlt wurde, die nur durch ihn selbst als einzigem Leistungsträger aktiv werden konnte.

Auf die Frage, wodurch sich die angemessene Höhe des Berufungswerbers für die [Y***Beratung_GmbH] von der für die [F_GmbH] unterscheide, antwortete der steuerliche Vertreter, das sei inhaltlich etwas völlig anderes.

Es handle sich dabei um einen freien Dienstvertrag und keine Sanierungstätigkeit (Unternehmensberatungstätigkeit), die [Y***Beratung_GmbH] sei nie ein Sanierungsfall gewesen. Der Maßstab für die Entlohnung des Geschäftsführers sei immer der Fremdvergleich mit anderen nicht beteiligten Geschäftsführern gewesen und keinesfalls der Umsatz, den diese Gesellschaft nach außen erwirtschaftete. Die Bemessung der Geschäftsführungsentlohnung nach dem Umsatz der Gesellschaft würde eine Durchleitung der Einnahmen der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer bedeuten, was einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr bedeute, weil gerade bei der Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ein strenger Maßstab anzulegen sei. Der außerbetriebliche Fremdvergleich werde in der (VwGH-)Judikatur derart durchgeführt, dass man von der Entlohnung eines leitenden Angestellten in der entsprechenden Branche ausgehe und für die besonderen Leistungen des Geschäftsführers (z.B. Risiko, Arbeitsumfang, Verantwortung) einen Zuschlag von ca. 20 % veranschlage (so auch VwGH 21.10.1999, [97/15/0198](#)).

Das sich durch den nur EUR 60.000,00 betragenden Bezug des einzigen Leistungsträgers ergebende Wertschöpfungspotential von etwa 400% (Umsatzprognose etwa EUR 300.000,00) begründete der steuerliche Vertreter mit „der Marktstellung des Beratungsunternehmens und der Durchsetzbarkeit der Honorare am Markt“ (es seien sogar noch höhere Honorare durchsetzbar gewesen – vgl. Einnahmen 2009 mehr als EUR 400.000,00) sowie „der speziellen Beratungstätigkeit und dem damit verbundenen Risiko bei Sanierungen“. Die Gesellschaft habe eindeutig einen haftungsrechtlichen Schutzschirm gegenüber dem Berufungswerber dargestellt.

Der Vertreter Dr. [RA] ergänzte auf Nachfrage, der Berufungswerber hafte als Geschäftsführer der [Y***Beratung_GmbH] nur bei der Verletzung von Geschäftsführerpflichten, ein Fehler in der Unternehmensberatung stelle noch lange keinen solchen Verstoß dar. Anders hafte die GmbH aber als Sachverständige ([§ 1299 ABGB](#)) selbst für culpa levissima, wobei sie zusätzlich die Beweislastumkehr des [§ 1298 ABGB](#) treffe (MV 11/2010 Pkt. 5).

2.2.2 Einbringungsvertrag vom 28. September 2005

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 (Notariatsakt) brachte der Berufungswerber seinen nicht protokollierten „Unternehmensberaterbetrieb mit allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven samt Verrechnungskonten“ auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 1.1.2005 zum ausschließlichen Zweck der Fortführung nach Art. III UmgrStG“ in die [Y***Beratung_GmbH] ohne Erhöhung des Stammkapitals ein.

a) Einbringungsvertrag vom 28. September 2005

Der Einbringungsvertrag (Notariatsakt vom 28. September 2005) lautete auszugsweise (ABNr. 124077/05 Bl. 15ff):

Erstens: Herr [Bw_G***Y***] betreibt seit mehr als zwei Jahren ... in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens einen Unternehmensberatungsbetrieb. Dieser Betrieb hatte zum Einbringungsstichtag und hat auch am heutigen Tag einen positiven Verkehrswert.

Zweitens: Herr [Bw_G***Y***] bringt nunmehr seinen oben angeführten Unternehmensberatungsbetrieb mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven samt Verrechnungskonten, unter Zurückbehaltung des bisher zum Betriebsvermögen gehört habenden Personenkraftwagens Audi A 8, auf Grundlage der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Einbringungsbilanz zum ... 01.01.2005 zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des vorangeführten Unternehmensberatungsbetriebes nach den Vorschriften des Artikel III Umgründungssteuergesetz in die [Y***Beratung_GmbH] ein. ... Einbringungsstichtag ist der ... 01.01.2005.

Drittens: Die [Y***Beratung_GmbH] erklärt sich mit der gegenständlichen Einbringung des nicht protokollierten Unternehmensberatungsbetriebes hiemit rechtsverbindlich einverstanden und erklärt die Vertragsannahme. Die Übergabe beziehungsweise Übernahme des Betriebsvermögens in den tatsächlichen Besitz und Genuss der [Y***Beratung_GmbH] ist bereits mit 01.01.2005 erfolgt und sind vom gleichen Zeitpunkt angefangen Last, Gefahr und

Zufall auf die [Y***Beratung_GmbH] übergegangen.

Mit 01.01.2005 gilt der eingebrachte Betrieb als für Rechnung der [Y***Beratung_GmbH] geführt, sodass alle ab diesem Zeitpunkt bezogenen Nutzungen und Einnahmen jeder Art beziehungsweise erfolgten Ausgaben jeder Art, alle Verwaltungsmaßnahmen und sonstige Änderungen, die seit dem Übergabstichtag vorgenommen wurden oder eingetreten sind, zugunsten beziehungsweise zu Lasten der [Y***Beratung_GmbH] gehen und von dieser genehmigt werden.

Im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) wird festgestellt, dass die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Entnahmen beziehungsweise Vorsorgen für Verpflichtungen in Höhe von EUR 1.020.000,00 zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Abschluss dieses Einbringungsvertrages auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen und von der [Y***Beratung_GmbH] genehmigt werden.

Herr [Bw_G***Y***] haftet dafür, dass die diesem Vertrag zugrunde gelegte Einbringungsbilanz zum 01.01.2005 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten des im Punkt Erstens dieses Vertrages näher bezeichneten Betriebes darstellt und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

Viertens: Zwischen den Vertragsparteien wird weiters vereinbart, dafür Sorge zu tragen, dass sämtliche im Zeitpunkt dieses Einbringungsvertrages rechtswirksamen Verträge betreffend den bisherigen Unternehmensberatungsbetrieb nach Einbringung zugunsten der [Y***Beratung_GmbH] weiter bestehen.

...

Achtens: Die gegenständliche Einbringung erfolgt unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III Umgründungssteuergesetzes.

Dieser Vertrag wird daher unter der Voraussetzung abgeschlossen, dass der Betriebseinbringung die Abgabenbefreiungen gemäß Art. III Umgründungssteuergesetz zukommen. Die rechtskräftige Versagung dieser Befreiung gilt als auflösende Bedingung, sodass in diesem Falle der Vertrag als nicht errichtet gilt und jeder Vertragsteil das inzwischen etwa Empfangene wieder zurückzustellen hat. Der Eintritt oder Nichteintritt dieser auflösenden Bedingung bedarf jedoch keines Nachweises gegenüber dem Firmenbuch.

Den Akten ist keine dezidierte, gegenüber Kunden deklarierte Übertragung der bestehenden Verträge zu entnehmen. Beim Auftrag [Ort_E_Drittstaat_XYZ] dürfte die eigentliche Klärung der Vertragspartner und des Inhaltes überhaupt erst Anfang 2007 stattgefunden haben (vgl. *Punkt 2.1.2.2*).

Der Einbringungsvertrag definiert weder den in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Firmenwert näher noch erwähnt er die am 28. September 2005 bestehenden Auftragsverhältnisse, um sie dem Unternehmensberaterbetrieb klar zuordnen zu können.

b) Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2005

Die Einbringungsbilanz laut Einbringungsvertrag weist zum 1. Jänner 2005 die folgenden Positionen auf:

Tabelle: Einbringungsbilanz 1.1.2005

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Einbringungskapital	16.589,18
Firmenwert	1.020.800,00	Rückstellungen	800,00
Sachanlagen	2.863,27	Verbindlichkeiten	
Umlaufvermögen		L+L	214,82
Forderungen	13.057,17	sonstige	2.692,86
Kassa, Bank	3.576,42	§ 16 (5) 1 UmgrStG	1.020.000,00
Summe Aktiva	1.040.296,86	Summe Passiva	1.040.296,86

Der Firmenwert ist originär, wurde nicht entgeltlich erworben und erstmals anlässlich der Einbringung dargestellt. Ohne Umgründung würde die Bilanz zum 1. Jänner 2005 – nach der Entnahme des Audi A8 – deshalb das folgende Bild zeigen:

Tabelle: Bilanz 1.1.2005 vor Einbringung

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Einbringungskapital	15.789,18
		Rückstellungen	800,00
Sachanlagen	2.863,27	Verbindlichkeiten	
Umlaufvermögen		L+L	214,82
Forderungen	13.057,17	sonstige	2.692,86
Kassa, Bank	3.576,42		
Summe Aktiva	19.496,86	Summe Passiva	19.496,86

Die Sachanlagen bestehen aus einer Schreibtischkombination, einem Sekretär, zwei Aktenschränken, einem Teppich, einem (Stand)PC sowie einem Laptop, einem Camcorder und einer Foto-Kamera.

Diese Wirtschaftsgüter waren gebraucht und schon ursprünglich im März 2001 in den damals für 16 Monate existierenden Unternehmensberatungsbetrieb eingelegt bzw. **2001** angeschafft. Der damalige Einlagewert (Teilwert) zum 1.1.2001 bzw. die historischen Anschaffungskosten betrugen insgesamt EUR 10.839,13. Anlässlich der Betriebsaufgabe zum **30. Juni 2002** bewertete sie der Berufungswerber selbst inklusive aller vorhandenen Geringwertigen Wirtschaftsgüter mit EUR 5.800,00 (Buchwert EUR 7.001,68).

Bei der neuerlichen Betriebseröffnung zum **1. Oktober 2004** bewertete der Berufungswerber diese mehrere Jahre alte Büroinfrastruktur mit etwa EUR 3.400. Untergebracht waren die Wirtschaftsgüter im von der Gattin des Berufungswerbers angemieteten Arbeitszimmer (16 m² für EUR 80,00 p.m., 1 Garagenplatz für EUR 25,00 p.m. sowie anteilige Betriebskosten von EUR 30,00 p.m.; in Summe EUR 135,00 p.m.).

Im Gutachten B (siehe unten) wurde festgestellt, dass im Vermögen des Unternehmens keine nennenswerten stillen Reserven enthalten sind. Damit entsprachen die Buchwerte dieser **Wirtschaftsgüter zum 28. September 2005** ihren tatsächlichen Werten. Das Gutachten ermittelte die Werte (ohne Firmenwert) durch die Adaptierung der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2005 und kam zu folgenden Ansätzen (*Gutachten B, Seite 9*):

Tabelle: Werte 28.9.2005

laut Gutachten B			
Sachanlagen	2.700,00	Eigenkapital	-825.000,00
Forderungen etc.	36.000,00	Steuerrückstellung	0,00
Kassa/Bank	900,00	Bankverbindlichkeit	847.000,00
		Verbindlichkeit L+L	6.400,00
		Sonstige Verbindl.	11.200,00
	39.600,00		39.600,00

c) Steuerklausel

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007 wies der Berufungswerber unter Punkt 4 auf die auflösende Bedingung hin, die im Vertrag für den Fall der Versagung der steuerneutralen Einbringung enthalten ist.

d) Zurückbehaltung und Überlassung Pkw, KEST-Bescheid vom 3. Juni 2009

Anlässlich der Einbringung wurde der bis 1.1.2005 im Betriebsvermögen erfasste PKW Audi A8 zurückbehalten und damit ins Privatvermögen überführt. Dieses Fahrzeug (Baujahr 10/2003) wurde laut Anlageverzeichnis 2004 vom Berufungswerber am 1. Oktober 2004 um EUR 83.300,00 erworben. Den Akten ist keine rückwirkende Vereinbarung über die Nutzung bzw. Überlassung des zum 1.1.2005 ins Privatvermögen überführten PKW (Audi A8) durch bzw. an die übernehmende GmbH zu entnehmen. Auch anlässlich der oben dargestellten Prüfungshandlungen wurde eine solche Vereinbarung nicht vorgelegt.

Das Finanzamt nahm diesen Umstand zum Anlass die trotzdem für den Rückwirkungszeitraum bezahlten Kostenersätze an den Berufungswerber als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren und mit Bescheid vom 3. Juni 2009 (zugestellt am 29. Juni 2009) Kapitalertragsteuer vorzuschreiben (vgl. Punkt 1.2.4).

Dass das Finanzamt mit diesem Bescheid nur über die Kilometergelder absprach, wertete der Berufungswerber in der Berufung als Beweis dafür, dass das Finanzamt von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG ausgegangen sei (vgl. Punkt 1.3.1.7 und 1.3.2.9; MV 11/2010). Dem widersprach der Amtsbeauftragte mehrfach und wies darauf hin, dass der hier verfahrensgegenständliche Bescheid vom 20. Mai 2009 vor Abschluss der Betriebsprüfung und dem am 29. Juni 2009 zugestellten KEST-Bescheid (über das Kilometergeld) erlassen worden sei. Er sei vom selben Organ unterfertigt worden, das auch die Betriebsprüfung als Verfahrensleiter abschloss (vgl. Punkt 1.3.6.3; Stellungnahme vom 3.8.2010 sowie MV 11/2010).

Zur Würdigung durch den Unabhängigen Finanzsenat siehe Punkt 5.

e) Finanzierung der (Bar)Entnahmen

Die passivseitig ausgewiesenen Entnahmen im Rückwirkungszeitraum von insgesamt EUR 1.020.000,00 erfolgten nach dem Aktenstand wie folgt:

- **EUR 85.000**
wurden am 2. Mai 2005 und 27. Juni 2005 bar entnommen.
- **EUR 17.500**
wurden am 21. September 2005 zur Finanzierung des Stammkapitals der [Y***Beratung_GmbH] bar entnommen.
- **EUR 78.000**
wurden am 27. September 2005 bar entnommen.

Die Finanzierung dieser drei Entnahmen erfolgte mit Eigenmitteln des Einzelunternehmens.

- Weitere **EUR 840.000,00**
wurden bar entnommen und durch den einbringenden Berufungswerber fremdfinanziert (Kreditvertrag vom 27. September 2005; *RV/0762-S/06 Bl. 232 ff*). Als Kreditnehmer trat der Berufungswerber auf. Als Verwendungszweck nennt dieser Vertrag „**Privatentnahme**“.

Mit 30. Dezember 2005 übernahm die [Y***Beratung_GmbH] diese Schuld formell gegenüber der Gläubigerbank ([§ 1405 ABGB](#); *vgl. RV/0762-S/06 Bl. 239f*), wobei aber mit Einwilligung des Berufungswerbers dessen zwei Lebensversicherungen weiterhin als Besicherung für das Fremdkapital dienten. Diese zwei Versicherungen waren mit den entnommenen EUR 840.000 per Einmalerlag finanziert worden (jeweils Neuantrag vom 27. September 2005).

f) Jahresabschluss 2005

Der Jahresabschluss zum 31.12.2005 der [Y***Beratung_GmbH] weist einen Jahresfehlbetrag 2005 und damit einen Bilanzverlust von EUR 47.801,30 aus.

Darin enthalten ist ein Geschäftsführungsaufwand von EUR 60.000,00 sowie eine Firmenwertabschreibung von EUR 204.160,00. Die Körperschaftsteuer wurde mit EUR 54.142,00 aufwandswirksam erfasst.

2.2.3 Unternehmensbewertung

2.2.3.1 Gutachten A

Zur Untermauerung des in der Einbringungsbilanz dargestellten Firmenwertes bzw. zum Nachweis des positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens wurde ein mit September 2005 datiertes Gutachten der [WT2_WP_GmbH] (FN [#####L]) zum **Stichtag 31.12.2004** vorgelegt (kurz Gutachten A; *ABNr. 124077/05 Bl. 20 ff*). Dieses Gutachten wurde von deren Geschäftsführer Mag. [WT] als Wirtschaftsprüfer und Allgemein beeidetem und gerichtlich zertifiziertem Sachverständigen für Unternehmensbewertung unterzeichnet und weist 7 Seiten Text sowie 5 Seiten Anlage auf.

Der Auftrag wird im Gutachten auszugsweise wie folgt umschrieben (Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Zweck der Bewertung ist die Ermittlung eines objektiven Unternehmenswertes für den angeführten Einbringungsvorgang (aufgrund des **stark steigenden Geschäftsumfanges und der zunehmenden Auslandsaufträge**) und die Berechnung einer möglichen Entnahme gem. [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) unter der Voraussetzung, dass ein positiver Verkehrswert gegeben ist.*

... Die Bewertung erfolgte in der Funktion eines neutralen Gutachters und unparteiischen Sachverständigen.

*Grundlage für die Bewertung bildet **mangels jüngerer Vergangenheitsdaten** (Ruhendmeldung des Gewerbes aufgrund einer nichtselbständigen Tätigkeit von 2002 bis Ende 2004) eine **Zwischenergebnisrechnung** für den Zeitraum **Jänner bis Juli 2005**.*

Weiters wurden in die Bewertung eine Planungsrechnung für die Jahre 2005 bis 2006 sowie Informationen über die künftige Entwicklung des Unternehmens einbezogen.

Die Bewertung erfolgte nach dem Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder KFS BW 1, sowie den in den neueren Erkenntnissen über die Unternehmensbewertung festgelegten Leitlinien.

Mag. [WT] betonte als Autor des Gutachtens, es sei ihm wichtig festzuhalten, dass er nicht die laufende steuerliche Vertretung des Berufungswerbers durchführe, dies sei damals wie heute die [Steuerberatungs_GmbH]. Er sei damals für die Umgründung des Einzelunternehmens in die GmbH beigezogen worden. Dies sei sein Fachbereich gewesen. Richtig sei, dass er zum damaligen Zeitpunkt Geschäftsführer der [Steuerberatungs_GmbH] gewesen sei (MV 11/2010).

Das Gutachten schätzte den Unternehmenswert nach eigenen Angaben auf Basis der Ertragswertmethode anhand der Zwischenergebnisrechnung für Jänner 2005 bis Juli 2005. Es führte weiters aus, dass *für die Berechnung des Ertragswertes die zahlungsstromorientierte Methode der abgezinsten verfügbaren „Free Cash-Flows“ angewendet worden sei* und unterstellte die weitgehende Übereinstimmung der künftigen Geldüberschüsse mit den zu erwartenden Periodenerfolgen, dass sich die Abschreibungen mit den erforderlichen Investitionen decken und dass sich keine wesentlichen Zinseffekte ergeben. Es ging von folgenden prognostizierten Planansätzen für 2005 und 2006 aus:

Position	2005	2006
Umsatz/Betriebsleistung	280.900	323.000
Material, Fremdleistung	0	0
Unternehmerlohn	-60.000	-60.000
Abschreibung	-13.100	-12.400
Sachaufwand	-12.600	-13.200
Zinssaldo	0	0
EGT	195.200	237.400
Ertragsteuer 50%	-97.600	-118.700
Ausschüttungsfähiger Cash Flow	97.600	118.700

Material- und Fremdleistungsaufwand war nicht geplant. Es wurde also offenbar davon ausgegangen, dass die künftige Tätigkeit ohne Personal und damit ausschließlich mit einem Geschäftsführer erfolgen sollte.

Die Positionen Abschreibung und Sachaufwand spiegeln offenbar neben dem geplanten Aufwand für Büro und Infrastruktur auch die Ausgaben für den rückwirkend entnommenen PKW Audi A8 wider (siehe dazu auch Gutachten B, Seite 21).

Der Gutachter unterstellte eine Nachhaltigkeitsdauer bis zur Pensionierung des Berufungswerbers von insgesamt 20 Jahren, ging von unveränderten Ergebnissen für die ersten drei Jahre aus (2005 bis 2007) und nahm für die restlichen 17 Jahre (das ist bis Ende 2024) einen ergebnisbezogenen Sicherheitsabschlag von 15% vor.

Er ging also davon aus, dass die künftige betriebliche Tätigkeit der aufnehmenden Gesellschaft nur bis zur Pensionierung des einbringenden Berufungswerbers aufrecht erhalten werden wird, und verknüpfte damit das Ende des Planungszeitraumes mit der Aktivzeit des Berufungswerbers als Unternehmensberater. Da Fremdleistungen und Personalaufwand nicht geplant war, wurde nur vom Einmann-Unternehmen des einbringenden Berufungswerbers ausgegangen.

Den Abzinsungszinssatz ermittelte der Gutachter auf Basis der SMR von 3,75% abzüglich einer Inflationstangente von 1%, zuzüglich eines Mobilitäts- und Risikozuschlages von 6,25% und unter Abzug einer Kapitalertragsteuer von 2,25% (25% von 9%). Das ergab den Abzinsungsprozentsatz von 6,75%.

Den Unternehmenswert errechnete der Gutachter in der Folge mit **EUR 1.117.000,00**, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, dass sich dieser Wert laut Gutachten inklusive des entnommenen PKW's Audi A8 versteht (Entnahmewert laut Erklärung EUR 80.325)

Von der Betriebsprüfung wurde diese Berechnung in Zweifel gezogen und selbst in der Form ermittelt, dass sowohl der Abzinsungsprozentsatz erhöht wurde (10% statt 6,25% Risiko- und Mobilitätszuschlag) wie auch die prognostizierten Ergebnisse für die Jahre 4 bis 20 in der Form verringert wurden, dass anstatt des Sicherheitsabschlages von 15% ein solcher von 50% verwendet wurde. Die Betriebsprüfung (ABNr. 124077/05) kam damit ursprünglich zu einem errechneten Barwert von EUR 617.000,00.

Sie brachte davon noch einen Substanzwertanteil in Abzug und sprach dann von einem Unternehmenswert von EUR 520.800,00.

Auf Basis der vom Berufungswerber beigebrachten Stellungnahme eines weiteren Gutachters ([Dr*Gutachter_B]) vom 21. April 2006 wies der Unabhängige Finanzsenat in den Verfahren

RV/0380-S/06 bzw. RV/0762-S/06 darauf hin, dass der positive Verkehrswert jedenfalls am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages gegeben sein müsse und gab dem Berufungswerber Gelegenheit zur Vorlage eines adaptierten Gutachtens, das auch auf die durch die Barentnahme wesentlich veränderte Kapitalstruktur eingeht.

Im Vorhalt vom 15. Februar 2007 forderte die Berufsbehörde weiters unter anderem die folgenden zusätzlichen Unterlagen und Aufklärungen zum Gutachten A an:

- Zwischenergebnisrechnung Jänner bis Juli 2005
- Finanzierungs(Liquiditäts)rechnung sowie Aufklärung über den Zinssatz und die Besicherungen zu den fremdfinanzierten Barentnahmen von EUR 840.000,00
- Begründung für den konstant prognostizierten Unternehmerlohn von EUR 60.000,00 sowie Aufklärung des Widerspruchs zum Geschäftsführungsvertrag sowie zu den Bezügen bei den bisherigen Arbeitgebern bzw. Auftraggebern

2.2.3.2 Gutachten B

Daraufhin wurde ein weiteres Gutachten der [GutachterB***WTGmbH] vom April 2007 über den Verkehrswert des Betriebes des Einzelunternehmens des Berufungswerbers zum **Stichtag 28. September 2005** vorgelegt (kurz Gutachten B).

Dieses kommt zum Schluss, dass der Verkehrswert des unverschuldeten Unternehmens EUR 991.000 betrage. Unter Hinzurechnung des Tax Shield (zwischen 8.500 und 23.400) und unter Abzug des Fremdkapitals zum 28. September 2005 von EUR 847.000 ergebe sich damit der Marktwert des Eigenkapitals und damit der (positive) **Verkehrswert** des eingebrachten Betriebes je nach Tilgungsvariante mit **EUR 153.000 bis 168.000** (nach den rückwirkenden Entnahmen gem. [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)). Dazu darf ausdrücklich bemerkt werden, dass dieser Wert unter der Prämisse ermittelt wurde, dass die einbringungsbedingten Entnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) bereits erfolgt sind.

Der Verfasser des Gutachtens wurde eigenen Angaben zufolge als neutraler Gutachter tätig, der einen objektivierten Unternehmenswert ermittelt. Die Bewertung basiert auf Unternehmensplanungen mit Stand vom 12. April 2007 für den Planungszeitraum 29.9.2005 bis 31.12.2005, die den Erwartungen des Berufungswerbers im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages entsprechen sollen. Das neue Gutachten B berücksichtigt damit einen anderen Wissenstand (April 2007) als das Gutachten A (September 2005).

a) Methode

Das Gutachten betont, dass es auch **wesentliche Neuerungen** durch die am 27. Februar 2006 vom Fachsenat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verabschiedete Neufassung des Fachgutachtens KFS BW 1 (in der Folge kurz KFS BW 1 neu) in die vorliegende Bewertung

einfließen lässt (Seite 7, letzter Absatz), und führt aus, dass die zum Bewertungsstichtag gültige Fassung des Fachgutachtens (kurz KFS BW 1 alt) die Anwendung des Ertragswertverfahrens vorsah und auf Discounted-Cash-Flow-Verfahren (DCF-Verfahren) nicht einging. Die DCF-Verfahren seien aber bereits zum Bewertungsstichtag in Österreich weit verbreitet gewesen, weshalb er im vorliegenden Fall ein solches anwende, was ohne Zweifel Rz 680 UmgrStR entspreche.

Konkret wendete der Gutachter das Adjusted-Present-Value-Verfahren (APV-Verfahren) an (Seite 12 ff). Dabei werden die prognostizierten Free Cash-Flows mit den Eigenkapitalkosten eines unverschuldeten Unternehmens kapitalisiert, was den Marktwert des (fiktiv) unverschuldeten Unternehmens ergibt. In einem zweiten Schritt wurde dieser Marktwert um die durch die Verschuldung bewirkte kapitalisierte Steuerersparnis aus den Fremdkapitalzinsen (Tax Shield) erhöht, woraus sich der Marktwert des Gesamtkapitals ergibt. Nach Abzug des Fremdkapitals verblieb der Marktwert des Eigenkapitals (=Unternehmenswert).

b) Stichtag und Prognosedauer

Da als Bewertungsstichtag nicht der 1.1.2005 (Einbringungsstichtag) sondern der 28.9.2005 (Vertragsabschluss) zur Anwendung gelangt, erfolgte die Ermittlung des Unternehmenswertes unter Heranziehung der Prognose für 10-12/2005 (statt des gesamten Jahres 2005).

Das Gutachten B geht – wie Gutachten A - von einem **Planungshorizont von 20 Jahren** aus und bezeichnet diese Annahme als plausibel (Punkt 5.9). Auch diese Expertise verknüpft also - wie schon Gutachten A - den Bestand des Unternehmens mit der **Aktivzeit des Berufungswerbers**. Mit Schreiben vom 16. April 2007 wurde diese Tatsache vom Berufungswerber noch einmal ausdrücklich bestätigt und mit den „besonderen Verhältnissen des Einzelfalles“ begründet (*RV/0762-S/06 Bl. 150 1. und 2. Satz*).

Nach Ablauf von 20 Jahren unterstellt das Gutachten einen Liquidationsüberschuss von EUR 0,00. Diese Textierung steht in krassem Widerspruch zur Annahme einer ewigen Rente (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 18; MV 7/2010*) bzw. eines höheren Wertes (MV 11/2010 Pkt. 10). Beide Behauptungen sind nicht durch die genannte Expertise gedeckt.

Anders als Gutachten A, das diese Betrachtung aus der Sicht des 1.1.2005 anstellt und die Ergebnisse damit bis Ende 2024 mit einbezieht, berücksichtigt das Gutachten B aber die Ergebnisse bis Ende 2025, ohne dies näher zu begründen. Dadurch verlängert sich die Prognosedauer um ein Jahr.

c) Zinssatz

Den maßgeblichen Zinssatz für das unverschuldete Unternehmen ermittelte der Gutachter unter Heranziehung des Capital Asset Pricing Modells (CAPM) und berechnete diesen auf Basis eines Beta-Faktors von 0,95 und einer Marktrisikoprämie für das allgemeine unternehmerische Risiko von 4,80% (das ergibt 4,56%). Zur Berücksichtigung der spezifischen Risikosituation bei sehr kleinen Unternehmen wurde zusätzlich eine „Small Stock Premium“ von 4% in Ansatz gebracht, was dem höchsten in der Literatur vorgeschlagenen Prozentsatz entspricht (vgl. *Dvorak* in *Kranebitter* (Hrsg.), Unternehmensbewertung für Praktiker, Wien 2005, 210 bzw. Wien 2007, 220 und *Purtscher*, RWZ 2006, 108ff). Ein Mobilitätsrisiko wurde mangels erkennbarer Veräußerungsabsicht nicht berücksichtigt.

Das ergab einen Basiszinssatz zwischen 2,37% (2005) und 4,45% (2025), dem die Risikoprämie mit insgesamt 8,56% zugeschlagen wurde (ohne Berücksichtigung eines Kapitalstrukturrisikos).

Der Abzinsungsprozentsatz ergibt sich daraus mit 10,93% (2005) bis 13,01% (2025) und liegt damit wesentlich über dem des Gutachtens A, das durchgehend 6,75% verwendete.

d) Prognose

Das Gutachten B unterscheidet sich hinsichtlich der Prognose in mehreren Bereichen vom Gutachten A. Mangels Relevanz wird auf die detaillierte Darstellung verzichtet.

e) Abschreibungen und Sachaufwand

Die Positionen Abschreibungen und Sachaufwand wurden im Schätzungswege um EUR 5.700 (20.000 statt 25.700) verringert. Der Gutachter erörterte dies auf Seite 21 und stellte fest, die für 2005 und 2006 geplanten sonstigen betrieblichen Aufwendungen entfielen im Wesentlichen auf PKW-Kosten. Im Rahmen der Planung sei die Zurückbehaltung des Audi A8 im Zuge der Einbringung unberücksichtigt geblieben. Aus diesem Grunde seien die in den laufenden Planansätzen enthaltenen PKW-Kosten ausgeschieden und durch den zu erwartenden Aufwand für Kilometergelder ersetzt worden. Daraus habe zwar insgesamt eine Erhöhung dieser Aufwandsposition auf rund EUR 15.000 resultiert, aus Sicht des Gutachters erscheine es jedoch erforderlich, für 2006 von sonstigen betrieblichen Aufwendungen von EUR 20.000 auszugehen. Das Gutachten begründet diese Ansicht nicht weiter.

Personal- oder Fremdleistungsaufwand prognostizierte der Gutachter nicht.

f) Geschäftsführungskosten/Unternehmerlohn

Das Gutachten B nimmt ausführlich zur Höhe des Unternehmerlohnes Stellung und schätzt diesen mit einer Höhe von jährlich EUR 120.000 als angemessen ein (inkl. Dienstgeberanteil,

KommSt, DB und DZ). Es widerspricht damit Gutachten A und begründet dies (ausschließlich) mit mehreren Studien:

Die [G***Beratung] GmbH habe 2005 eine branchenübergreifende Gehaltsstudie erstellt, die für kleine GmbH's mit Summen von EUR 40.000 bis 400.000 eine große Spannweite ergeben hätte. Er zitierte weiters eine Internet-Gehalts-Datenbank, die auf der freiwilligen Eingabe von Gehaltsprofilen basiert, und diverse andere Umfragen und Studien.

Das Gutachten enthält keine Hinweise auf die Bezüge von wirklich mit dem konkreten Sachverhalt vergleichbaren Geschäftsführern, die als einzige Beschäftigte und weitestgehend ohne Personalaufwand und andere Fremdleistungen Beratungen erbringen sowie als Geschäftsführer einer anderen GmbH überlassen werden (Einmann-Spezial-Unternehmensberaterbetrieb in der [Material_X]branche ohne nennenswerten operativen Aufwand und mit Jahresumsatz um die EUR 300.000,00).

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter Mag. [WT] wörtlich aus (Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*„Zur Frage des Unternehmerlohnes möchte ich ergänzen: Entscheidend ist der Fremdvergleich, dass heißt was würde eine fremde nicht beteiligte Person in der [Y***Beratung_GmbH] als **Unternehmensberater** beziehen. Dieser Grundsatz ist sowohl im Unternehmensrecht als auch im Steuerrecht als auch bei der Unternehmensbewertung maßgeblich. Nachdem diese Frage schon einmal Thema war (im ersten Verfahren) haben wir Beweise dafür eingeholt, was in anderen Unternehmensberatungsgesellschaften an nicht beteiligte GF bezahlt wird. Dazu wird vorgelegt eine Bestätigung der Fa. [Consulting_G_GmbH], diese betrifft einen Geschäftsführer, der vorwiegend in der qualifizierten Sanierungsberatung tätig war und der im Kalenderjahr 2006 einen Bruttojahresbezug von EUR 46.975,00 bezogen hat. Unter Einrechnung von Lohnnebenkosten von rund 30 % ergibt das einen Bruttobezug von rund EUR 60.000,00.“*

Auf Nachfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat hinsichtlich der Unternehmenskennzahlen (Größe des Unternehmens, Umsatz, Gewinn, Anzahl der Arbeitnehmer, exakte Tätigkeitsbeschreibung und dergleichen) führte er aus, diese Daten lägen ihm nicht vor.

Aus dem vorgelegten Schreiben vom 25. Juli 2007 ergibt sich, dass der genannte Geschäftsführer auch 5%-Gesellschafter der [Consulting_G_GmbH] ist (Pkt. 3).

Bemerkenswert ist auch die Anmerkung des Mag. [WT], der Fremdvergleich müsse mit einer anderen Person als „Unternehmensberater“ angestellt werden (siehe oben).

g) Tax Shield und Aval-Provision

Der Barwert der auf die Fremdkapitalkosten entfallenden Steuerersparnis wurde vom Gutachten B mit einem Betrag zwischen EUR 8.500 (Tilgung in kürzest möglicher Zeit) und

EUR 23.400 (Darlehen endfällig) errechnet. Da das Fremdkapital (EUR 840.000) durch die Lebensversicherungen des Berufungswerbers besichert ist, wurde dabei eine Avalprovision von 1% des offenen Betrages in Abzug gebracht.

h) Personal, Fremdleistungen

Auch dieses Gutachten prognostiziert wie erwähnt keine Fremdleistungs- oder Personalkosten. Wie das Gutachten A geht es davon aus, dass die Tätigkeit des Unternehmens ausschließlich durch seinen Geschäftsführer entfaltet werden wird. In der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2010 nahm dazu der steuerliche Vertreter Mag. [WT] Stellung. Er führte wörtlich aus (MV 11/2010 Pkt. 10):

„... Die Planung die Grundlage für die Unternehmensbewertung war, wurde damals vom Berufungswerber erstellt unter vorsichtiger Einschätzung für einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren ab dem Bewertungsstichtag und in der Unternehmensbewertung wurden diese Planungsdaten dann auf einen Kalkulationszeitraum von 20 Jahren hochgerechnet. Die Einschätzung war aber bezogen auf die ersten zwei bis drei Jahre. Wenn nun mehrfach festgestellt wird, dass auf die gesamte Kalkulationsdauer kein Personalaufwand angenommen wurde, so ist dies nicht richtig. Die Planung auf zwei bis drei Jahre schließt ja nicht aus, dass später Personal eingestellt wird. Fest steht aber jedenfalls, dass eine Berücksichtigung von Personalaufwendungen durch eine entsprechende Rentabilität sich der Unternehmenswert erhöhen und nicht vermindern würde....“

Damit bestätigt er, dass die Prognose ohne jeden Personalaufwand erstellt wurde. Er stellt zwar die Möglichkeit der späteren Änderung der Bewirtschaftung durch die Einstellung von Personal in den Raum, behauptete aber keinesfalls, dass diese bereits bei der Einbringung geplant gewesen sei.

2.2.4 Außenauftritt und Marktpräsenz der [Y*Beratung_GmbH]**

In seinen Berufungsergänzungen (*siehe auch oben unter Punkt 1.3.2.4 sowie*) wies der Berufungswerber sinngemäß darauf hin, die am Markt angebotene Leistung sei immer die (Unternehmens)Beratungsleistung gewesen.

Der gesamte Marktauftritt des Berufungswerbers und seiner GmbH beziehe sich auf das Berufsfeld des Unternehmensberaters. Das ergebe sich schon aus dem Wort „Consulting“ im Logo und im Firmenwortlaut, aus dem Unternehmensgegenstand, der Gewerbeberechtigung, dem Briefpapier, der Unterschriftenleiste der Emails, Angebotstellungen, Verträgen, Rechnungen, Überweisungen etc. (*Stellungnahme vom 6.7.2010, Seite 19ff*).

Die [Y***Beratung_GmbH] habe über einen eigenen, sich von der natürlichen Person des Berufungswerbers abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt, wie insbesondere Betriebs- und Geschäftsausstattung, Homepage, funktionierende Auftragsakquise, sie sei auch Mitglied der [Beratungsgruppe_WK] für Unternehmensnachfolge und -übernahmen, habe ein

entsprechendes Netzwerk, aus welchem ergänzend oder stellvertretend Aufträge abgearbeitet werden können, habe eigene Buchhaltung sowie Steuer- und Rechtsberatung, eine eigene Finanzierungsfunktion für offene Aufträge, eigene Haftpflicht- und Rechtsschutzversicherung, etc. (*Ergänzung 30. März 2010 Punkt 1*).

Die GmbH sei als Beratungsinstitut für [Material_X]verarbeitende Unternehmen und in der Sanierungsbranche weit über die Grenzen Österreichs hinaus bekannt und bestens eingeführt. Es seien neben Aufträgen gegenüber österreichischen Auftraggebern auch Beratungsleistungen an deutsche, polnische, tschechische und russische Auftraggeber erbracht worden (*Ergänzung 30. März 2010 Punkt 9*).

Die Leistung des Berufungswerbers sowie nun der [Y***Beratung_GmbH] bestehe aus den Komponenten Unternehmensberatung, Sanierungsmanagement, Geschäftsführungsmanagement und Überlassung einer natürlichen Person als Geschäftsführer. Diese Leistungen würden einzeln und im Paket angeboten, was nicht außergewöhnlich sei. Die [Y***Beratung_GmbH] sei auf diesem Markt tätig und nütze die Marktchancen. Die gegenteilige Behauptung in der Begründung zum ESt-Bescheid sei falsch. Der Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung und Übernahme der Geschäftsführung für andere Unternehmen sei im Firmenbuch rechtskräftig eingetragen worden, er könne daher nicht unzulässig sein (*Ergänzung 6. April 2010 Punkt A/d und A/h*).

2.2.4.1 Betriebs- und Geschäftsausstattung etc.

Unbestritten ist, dass der [Y***Beratung_GmbH] mit dem Einbringungsvertrag die Verfügungsmacht über die Betriebs- und Geschäftsausstattung (Wert etwa EUR 2.500) verschafft wurde. Der Berufungswerber gab dazu an, die Bewertung der Geschäftsausstattung sei bei einem Beratungsbetrieb zweifelsohne sekundär.

Die GmbH verfügte über eine eigene Buchhaltung sowie Steuer- und Rechtsberatung und eigene Versicherungen, worin Geschäfte des Einzelunternehmens nicht gedeckt wären (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 21*). Dazu zählte wie erwähnt auch eine entsprechende Haftpflichtversicherung (*Ergänzung 30. März 2010 Punkt 1*).

Inwiefern sie tatsächlich eine Finanzierungsfunktion für offene Aufträge erfüllte, ist deshalb nicht klar nachzuvollziehen, weil es in der Unternehmensberatungsbranche offensichtlich nicht unüblich ist, à conto Zahlungen zu leisten (vgl. [Zeuge_MC] in *RV/0380-S/06 Bl. 113*) und die Leistungen auch regelmäßig abgerechnet wurden.

2.2.4.2 Unternehmensbezeichnung, Rechtsform etc. (*Beilage 2* vom 8. Juni 2010)

Der Berufungswerber trat als Einzelunternehmer unter der Bezeichnung [Bw_G***Y***] mit dem Beisatz [Y***Beratung] auf. Das rechts oben am Briefpapier aufgedruckte Logo lautete

ebenfalls [Y***Beratung]. Die [Y***Beratung_GmbH] verwendete dieses Papier weiter, ergänzte es jedoch rechts oben mit dem Zusatz „GmbH“ und der FN [#####X]. Gezeichnet wurde mit [Bw_G***Y***] und dem Beisatz [Y***Beratung_GmbH].

Sowohl die Email-Adresse wie auch die angeführte Web-Domain blieben gleich. Die Web-Site enthielt bis 2010 keine Hinweise auf die GmbH.

Der steuerliche Vertreter Mag. [WT] kommentierte das damit, dass es ja wesentlich sei, dass bei einer Rechtsformänderung bewusst an den Marktauftritt des Rechtsvorgängers angeknüpft werde, um in der Außenwirkung diese Anknüpfung zu erreichen. Das Logo sei auch Teil des good will des Unternehmens.

2.2.4.3 Homepage/Web-Auftritt

Der Unabhängige Finanzsenat untersuchte die vom Berufungswerber ins Treffen geführte Homepage mit der Domain [www.y***-beratung.at], erstellte Ausdrücke mit Stand 7. Juni 2010 und brachte diese dem Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung am 8. Juni 2010 als *Beilage 3* zur Kenntnis.

Die Domain wurde im November 2004 auf die natürliche Person des Berufungswerbers registriert. Obwohl der Berufungswerber sich ursprünglich daran zu erinnern glaubte, dass die Rechtsformänderung sich auf die Homepage niedergeschlagen hätte, relativierte er das später.

Faktum ist, dass der Web-Auftritt offenbar seit November 2004 im Wesentlichen unverändert mit dem Logo „[Y***Beratung]“ versehen war und inklusive der Startseite gleich bleibend aus 6 Seiten bestand. Das Logo war zumindest von 6. April 2010 bis 8. Juni 2010 nicht sichtbar, sondern nur über die Auswertung des Quellcodes eruierbar.

Bis zu einer neuerlichen Abfrage am 10. Juni 2010 wurde dieses Problem beseitigt und nun auch der Rechtsformhinweis in das Logo aufgenommen. Bis dahin fand sich auf keiner der Seiten ein Hinweis darauf, dass der Inhaber dieser Homepage eine juristische Person sein könnte. Die folgenden Seiten ließen – insbesondere durch den Hinweis auf dessen Erfahrungsschatz - eher den Schluss zu, dass der Berufungswerber selbst Inhaber dieser Homepage ist.

a) Kontakt

Unter Kontakt fand sich nur der Name des Berufungswerbers und dessen Anschrift (unter der auch die [Y***Beratung_GmbH] firmiert), eine Mobilfunk-Nummer, Fax-Nummer und die Email-Adresse [EMail]. Ein Impressum bzw. die Angabe der Firma, der Rechtsform, des Sitzes

und der Firmenbuchnummer eines Unternehmers – wie es seit 1. Jänner 2007 etwa auch [§ 14 UGB](#) vorsieht – war nicht vorhanden.

b) Qualifikation

Nach der Überschrift „Qualifikation“ fand sich auf dieser Seite die folgende Textierung:

- *Technische, kaufmännische, wirtschaftspädagogische sowie postgraduale Ausbildung im In- und Ausland*
- *Jahrzehntelange berufliche Erfahrung in Toppositionen
Erfahren in strategischer Ausrichtung und*
- *Restrukturierung von Unternehmen sowie Einführung und Umsetzung
wettbewerbsstärkender Maßnahmen*

Sie enthält damit für einen außenstehenden Dritten eindeutig die Ausbildung und Erfahrungen einer natürlichen Person bzw. des Berufungswerbers. Damit konfrontiert führte der steuerliche Vertreter am 8. Juni 2010 dazu aus, dass dies klar sei. Diese Ausbildung wie z.B. der akademische Abschluss könne nur von einer natürlichen Person erworben werden und nicht von einer Kapitalgesellschaft. Wesentliche Kenntnisse des Geschäftsführers einer GmbH hätten natürlich eine Auswirkung auf die Kompetenz einer Gesellschaft. Die Punkte 2. und 3. seien durchaus auch für die GmbH zu verstehen, weil in diese ja das Einzelunternehmen eingebracht worden sei und damit die Kompetenz in der GmbH weiter wirke.

Der steuerliche Vertreter führte zur Homepage insgesamt aus, dass sie - wie Homepages generell – rechtsformneutral gestaltet werden können, insbesondere bei kleinen Unternehmen. Durch den Übergang des Einzelunternehmens auf die GmbH habe diese auch die Homepage übernommen.

Über Nachfrage des Unabhängigen Finanzsenats, wodurch ein außenstehender Dritter erkennen hätte sollen, ob es sich bei der Homepage um die der GmbH oder um die des Berufungswerbers selbst handle, führte der Berufungswerber wörtlich aus:

„Indem er den Kontakt anklickt und mir eine Email schickt. Zudem finden meine Kontakte nicht über die Homepage, sondern in erster Linie über die Mundpropaganda per Telefon, sowie Email und persönliche Gespräche statt.“

Eine vergleichende Internetrecherche zur Homepage des vom Berufungswerber oben erwähnten Sanierungspartners [Unternehmensberater_O] (www.[UnternehmensberaterO].at) ergab, dass dort auf der Seite „Kontakt“ sowohl die exakte Firmenbezeichnung mit entsprechendem Rechtsformzusatz aufscheint ([Unternehmensberater_O_GmbH]) wie auch, dass diese Firma nach der Abfrage unter www.nic.at auch der Domaininhaber ist.

Das aktuelle Bild (Abfrage 19. Oktober 2010) der Web-Seite www.[Y***-Beratung].at weist nun schon ab der Einstiegsmaske sowie in der Folge in der Kontaktmaske den Zusatz

„Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ sowie die Firmenbuchnummer auf. Auch das Logo enthält nun diesen Rechtsformzusatz.

2.2.4.4 Email-Verkehr

Zur Angabe der Email-Adresse auf der Homepage – ohne Hinweis auf die Gesellschaft - führte der Berufungswerber am 8. Juni 2010 aus, es handle sich dabei um die Email Adresse der GmbH. Er selbst besitze daneben noch eine private Email-Adresse (gmx). Der Hinweis, es gäbe keine Email-Adresse der GmbH sei daher nicht richtig, weil die auf dem Ausdruck angeführte Adresse die Adresse der GmbH sei.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, in der Signatur der Email sei Folgendes verzeichnet: [Signatur], weiters die Adresse, Telefonnummer und Faxnummer, Email-Adresse wie auf Seite 10, FN sowie die UID-Nr..

Über Befragung durch den Referenten, ob der Inhaber der Email Adresse geändert worden sei, führte der Berufungswerber in der MV 6/2010 aus, er gehe davon aus. Die Rechnungen habe er sicher auf die GmbH umgestellt. Er hätte dies ja an die GmbH verkauft.

Der Berufungswerber ergänzte diese Angabe (*MV 7/2010, Seite 15*): Er betreibe im Haus seiner Frau ein Büro mit 16 m², für welches die GmbH und vorher er persönlich Miete und Betriebskosten bezahle. In die Betriebskosten sei auch der Anschluss der Internetadresse inkludiert. Da der Provider für einen Hausanschluss keine Trennung durchführe, war es trotz mehrerer Versuche nicht möglich, für diese beiden Bereiche (privat bzw. Büro) getrennte Rechnungen zu erhalten. Als Kompromiss werde die Rechnung jetzt ausgestellt auf „[G***] [Y***Beratung_GmbH]“. Sie werde von seiner Frau bezahlt und er übernehme die BK mit einer Vereinbarung, die er als Beispiel vorlegte (*MV 7/2010, Beilage Z*). Email-Account und Email-Adresse seien vom Eigentum her mit der Einbringung an die [Y***Beratung_GmbH] übergegangen.

Zu unterscheiden sei dabei (laut seinem steuerlichen Vertreter) zwischen dem Immaterialgüterrecht des Accounts und der Bezahlung des Anschlusses. Der Account habe zunächst dem Berufungswerber sodann auf Grund des Einbringungsvertrages der GmbH zugestanden.

Befragt dazu, ob dieser Übergang irgendwie nach außen dokumentiert sei, gab der Berufungswerber an, die Gesellschaft bzw. er seien unter dieser Email-Adresse erreichbar. Es funktioniere für die Kunden bzw. am Markt, daher gebe es keinerlei Einschränkungen, was auf eine funktionierende Infrastruktur hinweise (*MV 7/2010 Seite 15*).

2.2.4.5 Telefonbuch

Der Referent konfrontierte den Berufungswerber am 8. Juni 2010 (*Beilage 4*) damit, dass eine Abfrage im Online-Telefonbuch „herold“ bei der Suche nach [Y***Beratung] und [Y***-Beratung] negativ ausfalle. Die Suche nach [Bw_G***Y***] bringe als Ergebnis die eine Telefonnummer, die auf der obigen Homepage als Fax-Nummer angeführt ist ([Telefon-Nummer-Bw]).

Dazu gab der Berufungswerber an (8. Juni 2010), es handle sich bei dieser Telefonnummer um seine private Telefonnummer. Allerdings sei die Nummer über eine Faxweiche auch die Faxnummer der GmbH. Die Telefonnummer der GmbH sei die Mobiltelefonnummer. Ob die Mobiltelefonnummer öffentlich aufscheint, wisse er nicht. Er habe allerdings Probleme mit Telefonterror gehabt und deswegen versucht, seine persönlichen Daten nur soweit nötig öffentlich zu machen.

Im Sanierungsgeschäft habe man auch unpopuläre Maßnahmen zu treffen, wo es nicht in seinem Interesse sei, hier für jedermann zugänglich öffentlich aufzuscheinen.

Befragt dazu, ob dies mit der Homepage und der dortigen Telefonnummer ernsthaft gelingen könne, führte der Berufungswerber aus:

„Ich muss mich aber nicht in jedem öffentlich aufliegenden Telefonbuch eintragen lassen. Wenn mich im Sanierungsbereich jemand sucht, so gibt es hier entsprechende Suchmaschinen und Dateien der Wirtschaftskammer. Auf diesem Wege bin ich jederzeit auffindbar.“

Die aktuell in Verwendung befindliche Mobil-Telefon-Nummer [0664/#####] wird – ohne Eintragung im amtlichen Telefonbuch - seit Herbst 2004 vom Berufungswerber benutzt (vgl. *RV/0762-S/06 Bl. 226*). Die entsprechenden Abrechnungen zu dieser Telefonnummer wurden trotz wiederholter Aufforderung auch in der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2010 nicht vorgelegt. Der Berufungswerber gab nur an, die Abrechnungen seien von der [Y***Beratung_GmbH] bezahlt worden.

2.2.4.6 Mitgliedschaft der [Beratungsgruppe_WK]

Die Tatsache, dass der Berufungswerber in dieser Initiative (Privatnummer [Telefon-Nummer-Bw] und Mobilfunk-Nummer, obige Email-Adresse) persönlich aufscheint und dass diese Ansprechpartner-Liste keinen Hinweis auf die [Y***Beratung_GmbH] enthält (*Beilage 5* vom 8. Juni 2010), erklärte der Berufungswerber so:

Bei all den genannten Personen handle es sich um die Ansprechpartner (siehe Überschrift). Es handle sich um die Email-Adresse der GmbH, die Telefonnummer, Faxnummer sowie die Firmenadresse der GmbH. Darauf, dass es sich dabei – erstgenannt – um seine private Festnetznummer gehandelt hat, ging der Berufungswerber bisher nicht ein.

Der Berufungswerber ergänzte dies in der Stellungnahme vom 6. Juli 2010 um einen Internetausdruck, dem zu entnehmen ist, dass die [Beratungsgruppe_WK] eine Plattform für Mitglieder des Fachverbandes und der Fachgruppen ist. Mitglied sei die GmbH (*MV 7/2010, Beilage Y*). Zum Beweis der Mitgliedschaft legte der Berufungswerber die Vorschreibung der Grundumlage vor (*MV 7/2010, Beilage A*), zum Beweis dafür, dass die Gewerbeberechtigung auf die [Y***Beratung_GmbH] übergegangen ist, einen Auszug aus der Gewerberegisterdatenbank (*MV 7/2010, Beilage B*).

2.2.4.7 Sonstige Internet-Präsenz

Zum Nachweis der Außenwirkung der [Y***Beratung_GmbH] legte der Berufungswerber in der MV 7/2010 weitere Unterlagen vor:

Homepage des FV [Material_X]Industrie, Site der WKO, Sparte Information und Consulting sowie Unternehmensberatung und Informationstechnologie, Firmen ABC (ca. 430.000 österreichische Unternehmen, Service der WK), Plattform der Unternehmensberater (WK), Plattform „Firmenwissen.de“, deutsche Kreditreform (Institution ähnlich dem KSV), „Yellow Map“, AWS Austria Wirtschafts Service, Google-Abfrage (*MV 7/2010, Beilagen I bis O*).

Der Berufungswerber gab an, dass man bei der Suche nach der Beratungsleistung unter qualifizierten Adressen nur die GmbH und nicht ihn als natürliche Person finde (*MV 7/2010, Seite 15*).

2.2.4.8 Höchstpersönlichkeit der Leistung, Ausnutzung der Marktchancen, Auftritt nach Außen

Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich bei der von der [Y***Beratung_GmbH] an die [F_GmbH] verrechnete Geschäftsführungsleistung um eine vom Berufungswerber selbst persönlich erbrachte Leistung gehandelt habe, und rechnete diese Tätigkeit deshalb diesem persönlich zu. Es reduzierte die Einkünfte der [Y***Beratung_GmbH] entsprechend für die Jahre 2005 und 2006 (Körperschaftsteuer) und rechnete sie dem Berufungswerber im Jahre 2005 zu (Einkommensteuer). 2006 erfolgte bisher keine Zurechnung.

Der Berufungswerber bestritt das im Kern mit dem Argument, die [Y***Beratung_GmbH] und nicht der Berufungswerber habe während der gesamten Zeit auch andere Marktchancen genutzt und verfüge über einen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb (vgl. oben). Sie sei weder eine Briefkastenfirma noch eine leere GmbH. Sie habe unbestrittenermaßen immer mehrere Aufträge abgewickelt.

Dabei seien auch qualifizierte Mitarbeiter eingesetzt worden (z.B. Auftrag [Ort_E_Drittstaat_XYZ]/[O1_Deutschland_GmbH]). Der Anteil eigenständig erbrachter Beratungsleistungen der Junior-Consultants habe 2005 in Beratertagen mehr als 1/3 und 2006 mehr als 70% betragen.

Der Berufungswerber legte dazu eine Aufstellung vor, aus der die folgenden Beratungstage hervorgehen (*Beilage F, MV 7/2010*):

Tabelle: Junior- und Seniorconsultantstage 2005 und 2006

		[Ort_E_Drittstaat_XYZ]	andere	Summe	Anteil
2005	Junior-Consultants Berufungswerber	69,00	0,00	69,00	36,13%
		6,00	116,00	122,00	63,87%
		75,00	116,00	191,00	100,00%
2006	Junior-Consultants Berufungswerber	370,00	0,00	370,00	65,89%
		31,50	160,00	191,50	34,11%
		401,50	160,00	561,50	100,00%

Die [Y***Beratung_GmbH] verfügte über eine aufrechte Gewerbeberechtigung (Unternehmensberatung/Informationstechnologie), die durch die Einbringung vom Berufungswerber auf sie übergang. Der Berufungswerber verfügte damit ab 1. Oktober 2005 über kein Gewerberecht mehr (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 20; MV 7/2010, Beilage H*). Der Berufungswerber brachte vor, er habe damit am Markt für Unternehmensberater als Einzelunternehmer nicht tätig werden können (*MV 7/2010, Seite 14*).

Der Berufungswerber gab an, Beratungsleistungen seien in der Regel keine höchstpersönlichen Leistungen. Die Übernahme der Geschäftsführung der [F_GmbH] stehe im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Beratungsbetrieb. Ohne den Beratungsbetrieb hätte der Berufungswerber die Geschäftsführung nicht übernommen (*Stellungnahme 6.7.2010, Seite 19*). Der Berufungswerber gab auf eine Frage seines steuerlichen Vertreters an, er habe keine Geschäftsführung angestrebt, sich seit Ende 2004 nicht als Geschäftsführer beworben und auch entsprechende Angebote durch [Altgesellschafter_F] abgelehnt (*MV 7/2010, Seite 15*).

Als Beweis dafür, dass ab der Einbringung die [Y***Beratung_GmbH] nach außen hin auftrat, wurde weiters ein Fax der [O1_Deutschland_GmbH] vom 22. November 2005 vorgelegt, das an den Berufungswerber und seine GmbH adressiert ist (*MV 7/2010, Beilage P; siehe dazu auch Punkt 2.1.2.2/b*).

Weiters legte er ein Anfang 2009 (also etwa drei Jahre nach den hier zu beurteilenden Vorgängen) erstelltes Schreiben vor, in dem er seine Dienstleistung inklusive der Beteiligung an und der Übernahme von Firmen anbot (*MV 7/2010, Beilage Q*).

Diese Unterlagen ergänzte er durch diversen weiteren Schriftverkehr der [Y***Beratung_GmbH] aus den Jahren ab 2008 (*MV 7/2010, Beilage R vom 11. August 2008, MV 7/2010, Beilage S vom 20. September 2009, MV 7/2010, Beilage T von Anfang 2009 bis Anfang 2010, MV 7/2010, Beilage U von Anfang 2008*) sowie durch die Vorlage einer Inseratenrechnung an die [Y***Beratung_GmbH] vom Oktober 2005 (*MV 7/2010, Beilage V*)

und einem undatierten Din A4 Ausdruck von Visitenkarten der GmbH.

Ein Internet-Ausdruck über einen [Kongress_Jahr_####] enthält den Hinweis, dass der Berufungswerber Geschäftsführer der [F_GmbH] sei und diese Funktion im Rahmen eines Sanierungsauftrages über die [Y***-Beratung] ausübe. Der Hinweis auf eine GmbH fehlt auf diesem Ausdruck (*MV 7/2010, Beilage X*).

Die Höhe seines Beratungshonorars (*Anmerkung Unabhängiger Finanzsenat: „Geschäftsführungsvergütung“*) für den Auftrag [F_GmbH] rechtfertigte der Berufungswerber im Strafprozess vor dem LG [Ort_X***] so (*HV-Protokoll zu [##Hv##/10x] S 7f*):

... Ich wurde von denen als Sanierer eingesetzt, da sie großes Vertrauen in mich hatten. Sie haben gemeint, wenn einer das machen könne, dann soll ich das sein. ... Aufgrund des Vertrauens in mich bekam ich auch die Garantien von ihnen. ...

Auf die Frage des Richters, ob auch mit den restlichen Gläubigern der [F_GmbH] Einvernehmen über die Sanierung bestanden habe oder nur mit den Banken, antwortete der Berufungswerber auszugweise (*HV-Protokoll S 11*):

Explizit nur mit den Banken Der Rest der Gläubiger hatte großes Vertrauen. Sie kannten mich aus der Branche.

2.2.4.9 Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die Tatsache der Einbringung des Betriebes zumindest kurz nach dem 28. September 2005 nach außen hin nur teilweise manifestierte. Vor allem bei der Kontaktaufnahme war es künftigen Kunden zu Beginn praktisch nicht möglich festzustellen, dass ihr potentieller Vertragspartner eine GmbH sein sollte.

Es erfolgte zwar die Eintragung im Firmenbuch und Gewerberegister sowie die Änderung der Geschäftspapiere durch den GmbH-Zusatz, in anderen wichtigen Bereichen wie etwa der Website oder den Kontaktmöglichkeiten per Email und Telefon ergaben sich aber keine Änderungen, die auf die Existenz der fortführenden GmbH hindeuten würden.

Erst nach und nach erlangte die [Y***Beratung_GmbH] eine stärkere Außenwirkung.

2.2.5 Fremdvergleich

Der Berufungswerber erklärte, dass mit dem Einbringungsvertrag sein Unternehmensberatungsbetrieb auf die [Y***Beratung_GmbH] übertragen worden sei.

Wie oben dargestellt war der Berufungswerber der einzige Leistungsträger. Im Einbringungsvertrag fand sich keine Bestimmung, die der aufnehmenden GmbH eine gesicherte Rechtsposition über seine zukünftige Arbeitsleistung vermittelt hätte. Seine Haupttätigkeit bestand am 28. September 2005 aus der Geschäftsführung der

[F_GmbH]. Nur völlig untergeordnet und ohne ausreichende Konkretisierung befand sich daneben nur ein weiterer Auftrag in Anbahnung ([Projekt_E]). Der Berufungswerber bezifferte den Wert des eingebrachten Vermögens mit rund EUR 1.020.000,00.

In der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2010 konfrontierte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber mit der Frage, ob der gegenständliche Einbringungsvertrag von fremden Dritten in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre. Als Grund für die Bedenken wurden unter anderem das kurze Bestehen des Unternehmens (1. Oktober 2004), die vorliegenden Auftragsverhältnisse ([F_GmbH] und [O1_Deutschland_GmbH]), die Geschäftsführungsvereinbarung ohne Konkurrenzverbot mit relativ kurzen Kündigungsfristen sowie die Gegenleistung in Höhe von rund EUR 1 Mio (Firmenwert) genannt.

Der steuerliche Vertreter verwies dazu vorerst auf das Verbot, den Berufungswerber unmittelbar vor Schluss der Verhandlung mit derartigen rechtlichen Überlegungen zu überraschen und beantragte eine Frist zur Stellungnahme von einem Monat.

Auf Verlangen des steuerlichen Vertreters erläuterte der Unabhängige Finanzsenat die Fragestellung und führte aus, die Betrachtung auf Fremdüblichkeit umfasse die Leistungen beider Vertragsparteien, wobei der nicht vorhandene Interessenskonflikt hinzugedacht werde.

Der Vertreter wies darauf hin, eine derartige Vereinbarung sei wohl schon deswegen fremdüblich, weil in dieser Art Verträge in großer Menge abgeschlossen würden. Auch die Einbringung von Einmannunternehmen werde vom Gesetzgeber gefördert, in dem sie etwa nach dem UmgrStG nicht verboten sei.

Nach dem Hinweis, dass [§ 12 UmgrStG](#) die Einbringung auf Basis eines schriftlichen Einbringungsvertrages verlange, gab er an, selbstverständlich sei das Einzelunternehmen des Berufungswerbers mit allen Aktiven und Passiven (materiell und immateriell) übertragen worden, ebenso alle Vertragsverhältnisse. Diese würden ja auch weiterhin auf Basis des Einbringungsvertrages von der aufnehmenden Gesellschaft ausgeübt. Ein Einzelunternehmen sei im Übrigen eine Gesamtsache. Die Formulierung des Einbringungsvertrages enthalte alle Bestandteile, die notwendig sind.

Die Erkennbarkeit des Kundenstockes für die aufnehmende Gesellschaft begründete der Vertreter auf Nachfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat auszugsweise wie folgt:

Jedes Unternehmen sei verpflichtet 7 Jahre lang hindurch sämtliche Bücher und Aufzeichnungen aufzubewahren. Die [Y***Beratung_GmbH] habe bereits ab Einbringung von sämtlichen Verträgen gewusst, in dem ihr Geschäftsführer die Verträge alle gekannt habe. Daher seien der GmbH im Zeitpunkt der Einbringung sämtliche Verträge bekannt gewesen (Schriftverkehr, Angebote udgl.). ... Ein geeigneter Geschäftsführer hätte demnach als

Vertreter der [Y***Beratung_GmbH] deren Vertragsverpflichtungen gegenüber Dritten problemlos erfüllen können.

Ergänzend führte der Berufungswerber an, es sei nicht richtig, dass das Unternehmen erst kurz bestanden habe. Er habe bereits zuvor im Jahr 2001 bis 2003 als Unternehmensberater agiert und entsprechende Kontakte aufgebaut, die nach der Ruhendstellung ins Unternehmen eingeflossen seien.

Mag. [WT] wies darauf hin, dass eine Bank den „Kaufpreis“ in der Form der fremdfinanzierten Entnahme ja auch kreditiert habe und dies somit einem Fremdvergleich auch in diesem Punkt standhalte.

Der steuerliche Vertreter Dr. [RA] führte weiter aus, die Fremdüblichkeit ergebe sich auch daraus, dass das eingebrachte Unternehmen einen positiven Verkehrswert gehabt habe, sodass die GmbH eine ausreichende Gegenleistung erhalten habe, sogar mehr als sie selbst hingegeben habe.

Zur Kündigungsfrist im Geschäftsführungsvertrag ergänzte er, solche spielten im Wirtschaftsleben keine Rolle mehr. Wenn z.B. ein angestellter Geschäftsführer gekündigt werde, so werde er üblicherweise unabhängig von der Kündigungsfrist dienstfrei gestellt. So gehe eine längere Kündigungsfrist wirtschaftlich immer zu Lasten dessen, der die Geldleistung zu erbringen habe.

Wenn Aufträge Teil eines Unternehmens sind und diese eingebracht werden, ganz gleich in welcher Form auch immer, so sei es immer und überall in das Geschick der übernehmenden Gesellschaft gelegt, was sie aus diesen Aufträgen macht. Die wirtschaftliche Zukunft der Gestaltung liege immer in der aufnehmenden Gesellschaft. Dies liege in der Natur des Verkaufes oder der Einbringung oder ähnlicher Rechtsgeschäfte. Auch eine Konkurrenzklausel ändere daran nichts, sofern Konkurrenzklauseln in diesem Fall überhaupt zulässig wären. Konkurrenzklauseln dürften ohnedies nicht zu einem Berufsverbot führen.

Im Übrigen sei die Gestaltung von Kaufverträgen bzw. Einbringungsverträgen und auch die Gestaltung von Geschäftsführungsverträgen immer eine Frage der wirtschaftlichen Macht. Derartige Verträge könnten daher nie über einen Leisten geschlagen werden, Klauseln über wirtschaftliche Bewegungseinschränkungen könnten immer nur dort vereinbart werden, wo ein erhebliches wirtschaftliches Ungleichgewicht zwischen den Vertragspartnern herrscht. Ob eine Konkurrenzklausel oder längere Kündigungsfrist vereinbart werde, habe daher keinen Zusammenhang mit einer Fremdüblichkeit sondern nur einen Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Macht der Vertragspartner, die von Fall zu Fall anders sei.

Ob ein Einbringungsvertrag mit einem Dritten abgeschlossen werde, sei daher immer eine Frage des Einzelfalles. Aus dem oben gesagten ergebe sich jedenfalls, dass eine Fremdunüblichkeit nicht angenommen werden könne.

Dr. [RA] wies als steuerlicher Vertreter des Berufungswerbers darauf hin, dass er alle diese Argumente aus dem Stegreif formulieren habe müssen und eine abschließende Stellungnahme daher nicht vorliegen könne.

Im gegenständlichen Falle sei dem Firmenbuch auch das Gutachten über die Unternehmensbewertung vorgelegt worden, sodass das Vorliegen des positiven Verkehrswertes des eingebrachten Betriebes auch vom Firmenbuch geprüft worden und durch die Eintragung ins Firmenbuch bestätigt worden sei. Beim Betrieb des Einzelunternehmers [Y***] handle es sich um einen Unternehmensberatungsbetrieb üblicher Art, sodass er auch bei einem Ausscheiden aus der GmbH substituierbar gewesen wäre. Darauf habe auch der Zeuge [Zeuge_MC] in seiner Aussage hingewiesen.

Es sei bei der Einbringung keine Kapitalerhöhung durchgeführt worden. Der positive Verkehrswert müsse aus Sicht der aufnehmenden Gesellschaft aber im Hinblick auf Gläubigerschutzbestimmungen vom Firmenbuch von Amtswegen geprüft werden. In diesem Fall unterscheide sich der Einbringungsfall nicht vom Verschmelzungsfall (Leistung, Gegenleistung und der positive Verkehrswert seien zu überprüfen). Die Übertragung eines überschuldeten Vermögens auf die GmbH würde genauso den Tatbestand des Verbots der Einlagenrückgewähr erfüllen.

Auf Nachfrage stellte Dr. [RA] klar:

Unter Kundenstock verstehe er die erteilten Aufträge, Firmenadressen, Schriftverkehr, Anfragen. Im PC sei ein Adressenverzeichnis gewesen, das alle Kundenanfragen und Kontaktdaten enthalten habe. Dieser PC sei der GmbH mit der Einbringung übergeben worden, was auch für die Software und die darin vorhandenen Daten bzw. Datenbanken gelte.

Zur Finanzierung der EUR 840.000,00 wies der Unabhängige Finanzsenat darauf hin, dass die Besicherung dieses Betrages in einer Lebensversicherung in gleicher Höhe bestanden habe und dass der Berufungswerber als natürliche Person ein Privatarlehen erhalten habe. Dafür habe er Kapital- bzw. Lebensversicherungen angeschafft und im Zuge der Einbringung sei die Verbindlichkeit auf die GmbH übergegangen. Der Berufungswerber habe mit seinen Lebensversicherungen dafür die Haftung übernommen.

Dr. [RA] wies darauf hin, dass dies die Finanzierung eines Teiles der baren Entnahme und daher ein betriebliches Darlehen gewesen sei.

Diese Aussage steht zumindest auf den ersten Blick im Widerspruch zur Formulierung des Verwendungszweckes im Kreditvertrag mit „Privatentnahme“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die zentralen Fragen des Rechtsmittelverfahrens hängen mit der Einbringung des „Unternehmensberatungsbetriebes“ des Berufungswerbers in die [Y***Beratung_GmbH] zusammen (Einbringungsstichtag 1. Jänner 2005, Einbringungsvertrag vom 28. September 2005).

Der Unabhängige Finanzsenat kam zum Schluss, dass auf Grundlage dieses Einbringungsvertrages auf die [Y***Beratung_GmbH] kein Betrieb, sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Dabei wurde der einbringende Berufungswerber durch die Übernahme von Fremdmitteln durch die GmbH fremdunüblich begünstigt, womit ihm der Kapitalertragsteuer unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen zufließen.

3 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Das Umgründungssteuergesetz (BGBl.Nr. 699/1991; kurz UmgrStG) bestimmt zur Einbringung von Vermögen in der am 1.1.2005 gültigen Fassung auszugsweise (Formatierung **fett** durch den Unabhängigen Finanzsenat):

§ 12

(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn **Vermögen** (Abs. 2) **auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages** (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft **tatsächlich übertragen** wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am **Einbringungsstichtag**, jedenfalls aber am **Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages**, einen **positiven Verkehrswert** besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. **Betriebe** und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz ([§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988](#)) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt, ...

§ 13

(1) **Einbringungsstichtag** ist 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 Einbringungsstichtages ([§ 108 der Bundesabgabenordnung](#)) ...

- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß [§ 58 der Bundesabgabenordnung](#) für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. ...

§ 14

(1) Bei der Einbringung von **Betrieben** und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. ...

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich **des einzubringenden Vermögens** so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

§ 15

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

§ 16

(1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte **Vermögen** in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

...

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von **Betrieben**, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. **Entnahmen** und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder –verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

...

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene **Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

§ 18

(2) § 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit in Abs. 3 und in § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind. Eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 gebildete Passivpost ist, soweit nicht eine rückwirkende Entnahme vorliegt, als versteuerte Rücklage zu behandeln.

(3) Abweichend von Abs. 2 sind **Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft** im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluß, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. ...

Ergänzend nennt das Einkommensteuergesetz 1988 ([BGBl. Nr. 400/1988](#); kurz EStG 1988)

in § 6 Z 14 die folgenden Regeln:

a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft ([§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#)) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie **nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt** oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)**Betrieben**, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes](#) ist auf den **nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag** zu beziehen.

Wie schon in der mündlichen Verhandlung festgestellt (vgl. *Punkt 1.3.4; MV 6/2010*) enthält Art. III UmgrStG – entgegen der dann wieder abgeschwächten Äußerung des Berufungswerbers - keine zivilrechtlichen Regeln und normiert keine Gesamtrechtsnachfolge.

Aus [§ 38 UGB](#) (idF [BGBl. I Nr. 120/2005](#)) lassen sich für 2005 schon deshalb keine Regeln ableiten, weil das HGB noch in seiner alten Fassung in Geltung war. Wenngleich die Übernahme von Rechten und Pflichten jeder Einbringung systemimmanent ist, lassen sich auch daraus keine gesetzlichen Vermutungen über die Gesamtrechtsnachfolge ableiten (vgl. Vorbringen in *Punkt 1.3.2.6*).

Ausgangspunkt des hier zu beurteilenden Rechtsmittelverfahrens war die Ansicht des Finanzamtes, dass ein einbringungsfähiger Betrieb nur im Rahmen der nicht mit der Geschäftsführungstätigkeit für die [F_GmbH] zusammenhängenden Beratungstätigkeit des Berufungswerbers gegeben gewesen sei und dass dieser Betrieb keinen positiven Verkehrswert aufgewiesen habe. Beides wurde vom Berufungswerber bestritten.

3.1 Betrieb

Nach der herrschenden Lehre (siehe beispielsweise *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴) gilt:

Gegenstand einer Einbringung gem. Art III können lediglich Betriebe sein, die der Erzielung von Einkünften gem. [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) (Gewinneinkunftsarten) dienen. Mangels Definition der Begriffe im UmgrStG gelten für den Begriff „Betrieb“ die Regeln des EStG und die dafür entwickelten Grundsätze der Lehre, Verwaltungspraxis und Judikatur.

Betrieb ist eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von (betrieblichen) Einkünften iSd [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#). Dazu zählen somit nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb.

Aus dem Bilanzerfordernis des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ergibt sich, dass **zum Einbringungsstichtag ein Betrieb** vorliegen muss (vgl. *Punkt 1.3.2.7; Hügel/Mühlehner/Hirschler*, aaO, § 12 Rz 71).

Da [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) die tatsächliche Übertragung von Vermögen auf Grundlage des Einbringungsvertrages voraussetzt, muss das Einbringungsvermögen aber auch zum Zeitpunkt der tatsächlichen sachenrechtlichen Übertragung (= **Abschluss des Einbringungsvertrages**) Betriebsqualität aufweisen.

Wie bei der Betriebsveräußerung im Ganzen muss damit ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern übereignet werden, der die wesentliche Grundlage eines lebenden Betriebes bildet und der den Erwerber objektiv in die Lage versetzt, den Betrieb

fortzuführen (vgl. etwa Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2010, § 24 Rz 13 mit Verweis auf VwGH 29.1.2004, [2000/15/0144](#)).

Schon aus der Textierung des [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) leuchtet klar hervor, dass Vermögen übertragen werden muss. Daraus ergibt sich, dass der hier anzuwendende Betriebsbegriff jedenfalls ein sachbezogener ist. Es geht dabei nämlich um die Übertragung eines Betriebes als „Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit (vgl. VwGH 18.7.1995, [91/14/0217](#)).

Da eine Übertragung von Vermögen nur dann denkbar ist, wenn es an sachlichen Merkmalen festgemacht werden kann, ist sie bei einem bloß tätigkeitsbezogenen Betrieb, für den keine oder nur unwesentliche sachliche Mittel erforderlich sind, ausgeschlossen. Dazu zählen unter bestimmten Umständen Einpersonenunternehmen (vgl. *Farmer*, RdW 2009, 130 u.a. zu [§ 4 UmgrStG](#)).

Zur Bestimmung der wesentlichen sachlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebes siehe Punkt 3.2.1.1.

3.1.1 Tätigkeiten des Berufungswerbers am Einbringungsstichtag und am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages

Die **Tätigkeit des Berufungswerbers** als Unternehmensberater wurde – nachdem er viele Jahre nichtselbständig tätig gewesen war - erstmals im März 2001 auf selbständiger Basis ausgeübt und schon nach nur etwas mehr als einem Jahr mit Ende Juni 2002 durch Betriebsaufgabe wieder beendet (Mitteilung an Finanzamt und Ermittlung Aufgabegewinn in Jahreserklärung 2002 - *ABNr. 124077/05 Bl. 12f; Zurücklegung Gewerbeberechtigung am 1. November 2003 - RV/0476-S/09 Bl. 300033*).

Bei einer Betriebsaufgabe kommt es beim Betriebsinhaber zu keiner Realisierung der stillen Reserven eines Firmenwerts, weil dieser durch die Zerschlagung des Betriebs untergeht und nicht in das Privatvermögen überführt werden kann (*Kanduth-Kristen*, taxlex 2008, 268; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 106 mwN; BFH 30.1.2002, X R 56/99).

Das bedeutet, dass ein allfälliger Firmenwert aus dem im März 2001 gegründeten Unternehmensberatungsbetrieb mit seiner Betriebsaufgabe im Juni 2002 untergegangen ist und damit nicht mehr existierte.

Mehr als zwei Jahre später, in denen der Berufungswerber als Vorstand eines großen Unternehmens der [Material_X]industrie (steuerlich nichtselbständig) tätig war, eröffnete er – nur drei Monate vor dem Einbringungsstichtag - mit 1. Oktober 2004 wieder einen Betrieb mit dem Gegenstand Unternehmensberatung und Training/Coaching. Diesen Tag gab er im Fragebogen des Finanzamtes auch als Beginn der Berufsausübung an (*D/13*).

Das beweist zum einen, dass der einzubringende Betrieb erst sehr kurz existierte, es zeugt aber auch von der großen Flexibilität des Berufungswerbers. Er bewies in der Vergangenheit, dass er sich an viele Bedingungen - sowohl nichtselbständig wie auch selbständig – schnell und erfolgreich anpassen kann.

Am Einbringungsstichtag (1. Jänner 2005) lag ohne Zweifel ein Betrieb vor, der seit drei Monaten bestand. Der Berufungswerber war zu diesem Zeitpunkt noch keinesfalls voll ausgelastet und verfügte über erhebliche freie Arbeitszeitkapazitäten.

Nach der Aktenlage existierten nämlich nur zwei Auftragsverhältnisse, Anlagevermögen war nur in sehr geringem Umfang vorhanden. Die zwei Aufträge stellten sich wie folgt dar:

- Der Beratungsauftrag [Ort_J***] brachte für den ersten Teil des Projektes (siehe oben Punkt 2.1.2.1) Umsätze für die Tätigkeit von November 2004 bis März 2005 von durchschnittlich EUR 5.003,00 pro Monat. Bei einem Tagsatz von EUR 2.000 ergibt das ein Beschäftigungsausmaß von etwa 2,5 Tage pro Monat.
Dieser Auftrag wurde mit März 2005 – offenbar aus Zeitmangel wegen der Übernahme der Geschäftsführung der [F_GmbH] – beendet, existierte also bei Abschluss des Einbringungsvertrages Ende September 2005 nicht mehr.
- Der Beratungsauftrag der [F_GmbH] umfasste die oben unter Punkt. 2.1.1.1 angeführten Stunden. Durchschnittlich ergab das einen Umfang von monatlich 47 Stunden á etwa EUR 200, was dem Satz für einen zehnstündigen Tag von EUR 2.000 entspricht (durchschnittlicher Monatsumsatz etwa EUR 9.600). 47 Stunden entsprechen knapp 5 Arbeitstagen á 10 Stunden pro Monat. Der Berufungswerber wies darauf hin, dass sich diese Stundenanzahl im Februar 2005 auf 87 erhöht hatte.

Bis zum **Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages** (28. September 2005) verbesserte sich die arbeitsmäßige Auslastung des Berufungswerbers vor allem durch die Übernahme der Geschäftsführung der [F_GmbH].

Die anlaufende Geschäftsbeziehung mit der Fa. [O1_Deutschland_GmbH] (Projekt „[Projekt_E]“) änderte an der Auslastung des Berufungswerbers wenig. Bis Ende September war dieser Auftrag noch sehr unkonkret und seine eigene Tätigkeit dabei zumindest 2005 noch untergeordnet (6 Tage im gesamten Kalenderjahr 2005 - vgl. Punkt 2.1.2.2/d). Dieser Auftrag wurde zwar ab Mai 2005 angebahnt, sowohl der Inhalt der Leistungen wie auch der exakte Vertragspartner dürften zu diesem Zeitpunkt aber noch keineswegs klar gewesen sein. So existierte bis etwa April 2007 (also fast zwei Jahre nach der Anbahnung) noch immer kein von beiden Vertragsparteien unterfertigter Vertrag, die erste Rechnung vom 2. November 2010 wurde zuerst (nach Angaben des Berufungswerbers irrtümlich) auf die

Fa. [O2_Österreich_GmbH] ausgestellt und erst dann auf die Fa. [O1_Deutschland_GmbH] geändert.

Noch im Juli 2005 verhandelte der Berufungswerber mit [Eigentümer_O] auch noch über eine Kooperation mit der [F_GmbH], die auch dessen Reisediäten für diesbezügliche Geschäftsreisen nach [Ort_E1_Drittstaat_XYZ] im Juli und Oktober 2005 übernahm. Diese stellte auch die beiden Juniorconsultants über weite Strecken ohne Verrechnung an den Berufungswerber bzw. dessen [Y***Beratung_GmbH] zur Verfügung.

Der Auftrag [Projekt_E] wurde zwar ohne Zweifel selbständig abgewickelt, existierte aber zum Einbringungsstichtag noch nicht und befand sich am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages erst in seinen Anfängen.

Der Auftrag [F_GmbH] änderte sich ab 7. März 2005 im Zuge der Übernahme der handelsrechtlichen Allein-Geschäftsführung (siehe Punkt 2.1.1.4) gravierend.

Der Unabhängige Finanzsenat kam zur Entscheidung, dass der Berufungswerber ab diesem Zeitpunkt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Die Gründe dafür sind:

3.1.2 Einkunftsart Geschäftsführung [F_GmbH]

Nachdem der Berufungswerber ab Oktober 2004 nur beratend (Unternehmensberater) und damit ohne Zweifel selbständig tätig war, übernahm er ab Anfang März die handelsrechtliche Geschäftsführung der [F_GmbH] (siehe Punkt 2.1.1.4).

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilt die daraus resultierenden Bezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Der Jahresbezug für diese auf zumindest die Hälfte seiner persönlichen Arbeitszeit angelegte Tätigkeit betrug in etwa EUR 245.000,00.

Obwohl er sich nur dazu verpflichtet hatte „der [F_GmbH] den **überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft** zu widmen“ (Sanierungsvereinbarung Pkt. 4.3) nahm ihn diese Aufgabe tatsächlich zumindest kurz- bis mittelfristig wesentlich mehr in Anspruch und er musste andere Projekte absagen (z.B. Projekt [Ort_J***] im April 2005 – *Punkt 2.1.2.1*;). Das kann aber auch aus der Tatsache gefolgert werden, dass gleichzeitig mit der Übernahme der Geschäftsführungsfunktion durch den Berufungswerber der bisherige handelsrechtliche Geschäftsführer [Altgesellschafter_F] (Geschäftsführerbezug ca. EUR 7.300,00 brutto pro Monat) ausschied.

Als einzige schriftliche Anstellungs-Vertragsgrundlage existiert die Sanierungsvereinbarung. Danach übte der Berufungswerber seine Geschäftsführungstätigkeit weiterhin „im Rahmen eines Beratungsvertrages“ aus (*Punkt 4.2 Sanierungsvereinbarung*).

Die Einkünfte wurden vom Finanzamt ursprünglich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (E.a.s.A.) behandelt. Sie wurden dem per 1.1.2005 eingebrachten Betrieb und damit rückwirkend der [Y***Beratung_GmbH] zugerechnet. Diese Behandlung ist nur dann rechtlich vertretbar, wenn tatsächlich betriebliche Einkünfte vorliegen. Ist dies nicht der Fall, kommt weder die Einbringung einer solchen „Tätigkeit“ noch die rückwirkende Zurechnung solcher Einkünfte an die übernehmende Körperschaft in Frage.

Rechtsgrundlagen

Wie vom Berufungswerber als Geschäftsführer der [Y***Beratung_GmbH] zu diesem Thema in der VwGH-Beschwerde zu Zl. 2008/15/0238 richtig angemerkt, kann das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers ein Dienstvertrag im Sinne der [§§ 1151 ff ABGB](#), ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (vgl. etwa VwGH 15.7.1998, [97/13/0169](#)).

Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird allerdings nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. *Reich/Rohrwig*, GmbH-Recht², Rz 2/83). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. *Krejci in Rummeß*, Rz 117 zu [§§ 1165, 1166 ABGB](#)).

Zu beachten ist, dass die **sozialversicherungsrechtliche oder arbeitsrechtliche** Einstufung einer Tätigkeit für die **steuerrechtliche Beurteilung** nicht zwingend maßgebend ist (vgl. VwGH 24.2.1999, [98/13/0014](#)). So ist es für die steuerrechtliche Beurteilung nicht von Relevanz, ob der Geschäftsführer selbst für die Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung aufzukommen und das Honorar der Einkommensteuer zu unterwerfen hat. Sollten dem Geschäftsführer Ansprüche, die sich bei einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts ergeben (beispielsweise Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Urlaubsregelung oder Abfertigungsansprüche), nicht zustehen, so steht dies ebenfalls nicht in Widerspruch zum Bestehen eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 24.10.2002, [2001/15/0062](#) mwN)

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#)). Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der **Leitung des Arbeitgebers** steht oder **im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist** ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die **Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich** zu erbringen (vgl. *Hofstätter, Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47, Tz.4.3 mwN). Die Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die **Weisungsgebundenheit** gegenüber dem Arbeitgeber und die **Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus**.

Es gibt allerdings Fälle, in denen die beiden im Gesetz angeführten Kriterien noch keine klare Abgrenzung ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, an Hand derer eine Zuordnung getroffen werden kann (vgl. etwa VwGH 22.4.2009, [2004/15/0001](#)). Dabei ist etwa zu untersuchen,

- ob den Tätigwerdenden das Wagnis in Gewicht fallender Einnahmenschwankungen oder jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft, und
- ob er eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung erhält.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische **Unternehmerisiko** besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom **Erfolg unabhängigen Lohn** zu bezahlen (VwGH 2.9.2009, [2005/15/0143](#)).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es also nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, [2000/13/0046](#) sowie 28.6.2006, 2002/13/0175).

Bei im Außendienst beschäftigten und bei höher qualifizierten Angestellten schließt eine weitgehende zeitliche Ungebundenheit ein Dienstverhältnis nicht aus (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 50 mwN).

Wie der Berufungswerber selbst vorbringt (vgl. etwa *Punkt 1.3.2.7*) ist es zumindest ab 7. März 2005 nicht möglich, die Tätigkeit des Berufungswerbers für die [F_GmbH] in einen Unternehmensberatungsteil und einen Teil der Geschäftsführung aufzuspalten.

Sie lässt sich nicht „aufdividieren und separat betrachten“, sondern muss als Ganzes gesehen werden (vgl. *Punkt 2.1.1.4/lb*) und ist deshalb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, unter Heranziehung der Verkehrsanschauung und damit nach dem Überwiegensprinzip einem einzigen Vertragstypus und damit einer Einkunftsart zuzuordnen.

3.1.2.1 Weisungsgebundenheit

Hauptstreitpunkt bei der Beurteilung der Einkunftsart der Geschäftsführerbezüge von März bis September 2005 ist die Frage der Weisungsgebundenheit des Berufungswerbers.

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilt diese im konkreten Fall als sehr schwach ausgeprägt aber gegeben.

Im **Aufhebungsbescheid vom 27. Mai 2008** (RV/0762-S/06) hatte der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass der Berufungswerber nach der Aktenlage bis Ende September 2005 sowohl nach den Bestimmungen des GmbHG wie auch im speziellen aufgrund Punkt 5.2 der Sanierungsvereinbarung der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Altgesellschafter [Altgesellschafter_F] unterlegen sei. Die Rechtsmittelbehörde stellte fest, dass eine vertragliche Weisungsfreistellung nach den Akten nicht existiere (*Bescheid vom 27.5.2008, Seite 21 unten*).

Der **Berufungswerber** bestritt dies (nur) mit dem Argument, er sei weisungsfrei gewesen, weil [Altgesellschafter_F] (*Anmerkung: der Altgesellschafter mit der Sanierungsvereinbarung vom 7. März 2005*) völlig entmachtet worden sei. Der Umstand, dass die einzelnen Maßnahmen der Sanierungsvereinbarung erst im Laufe der kommenden Monate verwirklicht wurden und zum Teil bis Mitte 2008 noch nicht durchgeführt waren, ändere in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts daran, dass ab 7. März 2005 keine Weisungsgebundenheit im Sinne einer sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichneten Weisungsgebundenheit gegeben gewesen sei (*VwGH-Beschwerde 2008/15/0238, Seite 11f*).

Das **Finanzamt** akzeptierte diese Argumentation im Zuge der Außenprüfung (*ABNr. 152041/09*) und bestätigte im Schlussbesprechungsprotokoll:

*Es konnten keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden, wonach [Bw_G***Y***] ab Unterzeichnung der Sanierungsvereinbarung weisungsgebunden gewesen wäre.*

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat kam hervor, dass diese Beurteilung offenbar aufgrund der damaligen Überzeugung der Abgabenbehörde 1. Instanz erfolgte, dass der Berufungswerber ab 7. März 2005 als wirtschaftlicher Eigentümer über mehr als 50% der Gesellschaftsanteile der [F_GmbH] verfügen konnte (vgl. Begründung zum ESt-Bescheid vom 25. Mai 2009; zuletzt *MV 11/2010*). Dieser Auffassung wurde im Berufungsverfahren vom Berufungswerber widersprochen (vgl. Punkt 2.1.1.3).

a) Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen [F_GmbH]

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Es existieren für den Unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Anteile an der [F_GmbH] bis inklusive 30. September 2005 und damit im gesamten Rückwirkungszeitraum beim Altgesellschafter [Altgesellschafter_F] lag.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter sowie des zivilrechtlichen Eigentümers selbst von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 25.1.2006, [2002/13/0042](#) mwN; 4.3.2009, 2004/15/0115;).

Für die Beurteilung der Verfügungsmacht von **GmbH-Anteilen** wäre ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum etwa dann denkbar, wenn der Erwerber vom Veräußerer durch Vollmacht "unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich" ermächtigt worden wäre, alle Gesellschaftsrechte (Ausübung des Stimmrechtes, Empfang ausgeschütteter Gewinne oder sonstiger Geldeswerte) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile - etwa durch Abtretung an dritte Personen - zu verfügen (VwGH 8.7.2009, [2006/15/0264](#)). Das würde eine aufgrund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes rechtlich geschützte, auf den Erwerb dieser Rechte gerichtete Position sowie den Übergang der mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte voraussetzen (BFH 22.7.2008, IX R 74/06).

Die Aussagen des Berufungswerbers dazu sind widersprüchlich. Nachdem er noch im Februar und März 2009 selbst vertreten hatte, der Altgesellschafter sei nicht mehr Machthaber seiner

Anteile gewesen, gab er in der Berufung im Juni 2009 an, er habe noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gesellschafterrechte gehabt (*siehe Punkt 2.1.1.4/m*). Diese Aussage verstärkte er im Laufe des Berufungsverfahrens (Punkt B der Berufungsergänzung anlässlich MV 4/2010 – vgl. *Punkt 1.3.2*) ausführlich und überzeugend.

Er selbst führt aus, dass er bis zur Rechtswirksamkeit des Abtretungsvertrages (vom 30. September 2005) **keinerlei Verfügungsmöglichkeiten** über den Geschäftsanteil gehabt habe. Der alte Gesellschafter [Altgesellschafter_F] habe sich (in der Sanierungsvereinbarung vom 7. März 2005) nur dazu verpflichtet, den Berufungswerber zum Geschäftsführer zu bestellen (Stimmbindung). [Altgesellschafter_F] hätte nach eigener Darstellung des Berufungswerbers **sein Stimmrecht aber in der Folge jederzeit wieder ausüben** und den Berufungswerber als Geschäftsführer wieder abberufen **können**. Die Abberufung sei weder rechtlich noch faktisch erschwert gewesen.

Aufgrund der oben unter Punkt 2.1.1.3 ausführlich dargestellten Sachverhaltselemente ist es erwiesen, dass [Altgesellschafter_F] bis Ende September Alleingesellschafter der [F_GmbH] war und zivilrechtlich über die Gesellschaftsrechte inklusive seines Stimmrechtes verfügen konnte, auch wenn er dabei sehr starkem Druck der Gläubigerbanken ausgesetzt war. Diese Tatsache ist auch klar daraus abzuleiten, dass er in dieser Eigenschaft weiterhin Generalversammlungen abhielt und seine Anteile von einem anderen Gläubiger gepfändet wurden.

Der Altgesellschafter blieb zivilrechtlich zumindest bis 30. September 2005 Verfügungsberechtigt. Nach der herrschenden Auffassung bestimmt nämlich [§ 76 Abs. 2 GmbHG](#), dass nicht nur Verfügungsgeschäfte, sondern auch Verpflichtungsgeschäfte über einen GmbH-Anteil eines Notariatsaktes bedürfen (vgl. etwa *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Gesetz³, § 76 Rn 16ff). Im konkreten Fall liegen zwei Notariatsakte (Sanierungsvereinbarung vom 7. März 2005 und der aufschiebend bedingte und deshalb zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfüllte Kauf- und Abtretungsvertrag vom 30. September 2005) vor, die beweisen, dass sich der 100%-Gesellschaftsanteil bis 30. September 2005 und damit jedenfalls am Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005 zivilrechtlich in der Verfügungsmacht des Altgesellschafters [Altgesellschafter_F] befand. Der Berufungswerber hatte bis dahin keine zivilrechtliche und faktische Zugriffsmöglichkeit.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt damit die Einschätzung des Berufungswerbers. Maßgebend dafür ist auch die Tatsache, dass die einzige Gegenleistung, die der Altgesellschafter für die ganze Sanierung zu erwarten hatte, seine Entlassung aus der persönlichen Haftung durch die Hauptgläubigerbank war (Niederschrift [Altgesellschafter_F] in *ABNr. 152041/09 Bl. 31*; Punkt 1.6 *Sanierungsvereinbarung in RV/0762-S/06 Bl. 192*). Wenn dann hatte also dieser Gläubiger

die Möglichkeit gehabt, wirtschaftlichen Druck auf den Altgesellschafter auszuüben und damit dessen Stimmverhalten bzw. Ausübung der Gesellschafterrechte zu beeinflussen, niemals jedoch der Berufungswerber selbst. Damit ist der Berufungswerber steuerlich bis zumindest 30. September 2005 nicht als Gesellschafter der [F_GmbH] anzusehen.

b) Fehlende Weisungsfreistellung

Der Berufungswerber war in der Zeit von 7. März 2005 bis zumindest 30. September 2005 nicht weisungsfrei gestellt.

Wie schon im Bescheid vom 27. Mai 2008 durch den Unabhängigen Finanzsenat festgestellt ist der Geschäftsführer einer GmbH gem. [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#) grundsätzlich den **Weisungen der Gesellschafter** unterworfen. Möglich sind dabei neben einzelfallbezogenen Anordnungen auch generelle Weisungen (vgl. *Koppensteiner*, GmbH-Gesetz Kommentar, § 20 Rn 9; UFS 28.2.2007, RV/0276-I/05).

Ein Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter ist, wird in der Regel im Rahmen eines echten Arbeitsvertrages tätig. Er unterliegt begrifflich den Weisungen der Generalversammlung, auf deren Willensbildung er als Nichtgesellschafter keinen Einfluss hat. Auf einen derartigen Geschäftsführer sind auch die Bestimmungen des Angestelltengesetzes zwingend anzuwenden (*Hainz*, *ecolex* 1995, 569). Der von der Gesellschaft angestellte Fremdgeschäftsführer, welcher weder anstellungs- noch syndikatsvertraglich weisungsfrei gestellt wurde und nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, ist daher grundsätzlich Arbeitnehmer (vgl. *Straube/Ratka/Stöger/Völkl* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 15 Rz 70; *Resch*, *GesRZ* 2005, 76 Punkt V/1). Gerade eine solche **vertragliche Weisungsfreistellung** des Berufungswerber fehlt hier.

Dies unterscheidet den hier zu beurteilenden Fall vom Sachverhalt der vom Berufungswerber ins Treffen geführten höchstgerichtlichen Entscheidung VwGH 15.7.1998, [97/13/0169](#). Der Unterschied liegt unter anderem in mehreren vertraglich fixierten Punkten:

- **Punkt 2** des dortigen „Werkvertrages“ führte dezidiert aus, dass Frau S. „an keinerlei Weisungen hinsichtlich der einzelnen zu ergreifenden Maßnahmen gebunden“ sei. Im hier zu beurteilenden Fall existiert eine solche Weisungsfreistellung des Berufungswerbers nicht, womit das Weisungsrecht des [§ 20 GmbHG](#) nicht eingeschränkt wurde.
- **Punkt 5** des dortigen Vertrages stellt es Frau S. dezidiert frei, „sich bei der Erfüllung ihrer Aufgabe eines geeigneten Vertreters zu bedienen“, ohne dass dem Unternehmen Kosten erwachsen. Es stand also im dortigen Fall im Belieben der Werkvertragsnehmerin, sich vertreten zu lassen. Auch das war hier nicht der Fall, weil es nicht im freien Belieben des Berufungswerbers war, sich vertreten zu lassen. Dazu hätte es der Zustimmung des Altgesellschafter (und möglicherweise auch der Gläubigerbanken – vgl. Aussage [Zeuge_MC]) bedurft.

Nur die Geschäftsführungstätigkeit mit vertraglich zugesicherter, expliziter Weisungsfreistellung kann zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen (vgl. auch *Steiger*, taxlex 2008, 467).

Gerade das war hier aber nicht der Fall. Wenngleich das Weisungsrecht des Altgesellschafters nur sehr schwach ausgeprägt war und tatsächlich nicht ausgeübt wurde, war es doch gegeben und nicht gänzlich zu verneinen. Der Berufungswerber hätte sich den Weisungen des Alleingesellschafters [Altgesellschafter_F] – außer durch die Zurücklegung seines Geschäftsführungsmandates - nicht entziehen können, solange dieser seine Anteile nicht tatsächlich (zu 51%) an ihn abgetreten hatte, was schlussendlich erst mit Vertrag vom 30. September 2005 erfolgte.

Daran ändert auch nichts, dass der Altgesellschafter sein Recht faktisch nicht ausübte, weil er sich subjektiv nicht mehr als Machthaber der [F_GmbH] fühlte. Dieses Gefühl der Machtlosigkeit wurde aber nicht durch die mächtige Position des Berufungswerbers, sondern durch den – wirtschaftlichen – Druck der Gläubigerbanken hervorgerufen.

Auch wenn der Berufungswerber die Weisungsgebundenheit aufgrund der Passivität des [Altgesellschafter_F] damit subjektiv kaum wahrgenommen haben dürfte, war sie objektiv gegeben. Berücksichtigt werden muss aber, dass sie als Beurteilungskriterium für die Einkunftsart nur sehr schwach ausgeprägt war (zum Sachverhalt siehe auch *Punkt 2.1.1.4/m*).

Dazu kommt, dass die Sanierungsvereinbarung klar erkennen lässt, dass hier – anders als im oben zitierten vom Höchstgericht beurteilten Fall - die persönliche Arbeitsleistung des Geschäftsführers im Vordergrund der Abmachung steht.

Der Berufungswerber muss der GmbH nicht nur ausdrücklich den überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft widmen (Punkt 4.3), er soll ab der Einbringung auch persönlich an die [F_GmbH] überlassen werden. Wäre hier das Werk im Sinne des [§ 1165 ABGB](#) und nicht die persönliche Arbeitskraft des Berufungswerbers im Vordergrund der Vereinbarung gestanden, wären diese beiden Detailvereinbarungen jedenfalls entbehrlich gewesen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag deshalb keinen Widerspruch zwischen der Aussage des VwGH und der getroffenen Beurteilung erkennen. Es ist richtig, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht grundsätzlich seine Arbeitskraft schuldet, sondern auch einen Arbeitserfolg schulden kann. Im konkreten Fall ergibt sich die Verpflichtung zur Überlassung der Arbeitskraft aber nicht (nur) aus den Bestimmungen des GmbHG sondern vor allem aus den hinzutretenden Vertragsdetails der Sanierungsvereinbarung, die von der Überlassung der ganz persönlichen Arbeitskraft ausgehen und es im übrigen auch nicht ins freie Belieben des

Berufungswerbers stellten, sich ohne Zustimmung der Vertragspartner vertreten zu lassen (siehe *Punkt 3.1.2.4*).

Der Sachverhalt im Erkenntnis VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), ist mit dem hier zu beurteilenden Fall schon deshalb nicht vergleichbar, weil der dortige Geschäftsführer mit 90% an der GmbH beteiligt war.

3.1.2.2 Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Der Berufungswerber war als Geschäftsführer der [F_GmbH] in deren Betrieb in sehr stark ausgeprägter Weise eingegliedert.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss

(vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#) mwN).

Die entscheidende Eingliederung eines (Gesellschafter)**Geschäftsführers** in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird nämlich durch jede nach außen hin als **auf Dauer angelegt** erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der **Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird**. Unerheblich dabei ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Auf die Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumen der Gesellschaft sowie die Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes kommt es dabei nicht an (VwGH 25.6.2008, [2008/15/0014](#)).

Wie oben unter Punkt 2.1.1.4/i ausführlich dargestellt, war der Berufungswerber wie viele leitende Angestellte in der örtlichen und zeitlichen Gestaltung seiner Tätigkeit frei und verrichtete diese sowohl in seinem eigenen Büro an der Wohnsitzadresse wie auch in den Betriebsräumlichkeiten der [F_GmbH]. Er bediente sich dabei sowohl eigener Betriebsmittel (Computer und Arbeitszimmer), aber auch der Infrastruktur der GmbH (Büro, EDV, Angestellte etc.).

Wie aber aus den Reisekostenabrechnungen des Berufungswerbers hervorgeht (vgl. *Punkt 2.1.1.4/ke*), war er – anders als bis zu seiner Bestellung zum Geschäftsführer am 7. März 2005 - von vornherein nicht viel im Haus, da er überwiegend auswärts bei den (potentiellen) Geschäftspartnern der [F_GmbH] tätig wurde.

Die Eingliederung war im konkreten Fall ohne Zweifel schon allein durch den intensiven Kontakt des Berufungswerbers mit den (Groß)Kunden, Lieferanten, Banken, Partnern für die Marktforschung, Maschinenlieferanten, Versicherungen sowie seine Besuche auf Messen etc. gegeben (vgl. *Punkt 2.1.1.4/k* bzw. Erläuterung in *MV 6/2010, S 3ff*).

Auch nach den Aussagen der von April 2005 bis August 2008 bei der [F_GmbH] beschäftigten und ab 2007 als Verkaufsleiterin zuständigen [Angestellte_Verkauf] war der Berufungswerber in ihrer Zeit als Ansprechpartner für Großkunden, für die Kontrolle aller Ausgangsrechnungen und für die Werbung und Innovationen zuständig (*ABNr. 152042/09 Bl. 660*).

Der Berufungswerber brachte zwar vor, diese könne den Zeitraum 2005 mangels damaliger Zuständigkeit nicht beurteilen, behauptete aber auch nicht, dass sich die Verhältnisse zwischen 2005 und 2007 gravierend geändert hätten.

Aufgrund dessen sowie der anderen umfassenden Beweismittel (insbesondere Diätenabrechnungen etc.) sieht der Unabhängige Finanzsenat keinen Grund, der gegen die vom VwGH entwickelte Eingliederung des Berufungswerbers in den geschäftlichen Organismus der [F_GmbH] sprechen könnte. Die Eingliederung war ohne Zweifel in für alle deutlich erkennbarer Weise gegeben.

3.1.2.3 Zeitliche Befristung der Tätigkeit

Das Vertragsverhältnis war nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats nicht projektbezogen, sondern in der Art eines Dauerschuldverhältnisses gestaltet und auf unbefristete Dauer angelegt (vgl. auch *Punkt 2.1.1.4/g*).

3.1.2.4 Arbeitszeit und Unternehmerrisiko

Die Modalität der Bezahlung des Geschäftsführungsbezuges weist auffallend viele Elemente auf, die auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hindeuten. Bezüglich der Details darf dabei vor allem auch auf *Punkt 2.1.1.4/e* und *h* verwiesen werden.

Aufgrund der im wesentlichen gleich bleibenden, erfolgsunabhängigen Entlohnung enthält der Sachverhalt keine Hinweise auf ein tatsächliches Unternehmerrisiko. Ein solches war nicht gegeben.

Daran ändert auch der Einwand des Berufungswerbers nichts, durch den Abschluss der Sanierungsvereinbarung habe sich sein Unternehmerrisiko dramatisch erhöht. Mit der Sanierungschance sei natürlich auch das mögliche Scheitern und der damit verbundene Verlust sowohl des eingesetzten Kapitals als auch der Verdienstchance des Berufungswerbers

verbunden gewesen (vgl. *VwGH-Beschwerde zu GZ 2008/15/0238 vom 23. Juli 2008 S 11, vgl. ABNr. 152041/09 Bl. 93*).

Der mögliche „Verlust des Kapitals“ bezieht sich ganz offensichtlich auf die geplante Beteiligung an der [F_GmbH], den in diesem Zusammenhang vereinbarten Gesellschafterzuschuss (Sanierungsvereinbarung Punkt 2.4f) sowie den Erwerb der nachrangigen Darlehensforderung von [Altgesellschafter_F] (Sanierungsvereinbarung Punkt 2.3). Dieses finanzielle Engagement ging der Berufungswerber ohne Zweifel nicht als Geschäftsführer, sondern als Privatperson ein und erfasste diesen Vorgang auch nicht in seinem betrieblichen Rechenwesen. Erst im Jänner 2006 brachte er die erworbenen Kapitalanteile in die [Y***Beratung_GmbH] ein.

Damit hängt dieses Verlustrisiko aber nicht mit der Geschäftsführungstätigkeit, sondern mit dem Engagement des Berufungswerbers als (künftigem) Gesellschafter zusammen. Das Risiko, die Verdienstchance zu verlieren, stellt kein spezifisches Unternehmerrisiko dar, sondern trifft alle selbständig und nichtselbständig Erwerbstätigen gleichermaßen.

Damit ist festzuhalten, dass den Berufungswerber im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der [F_GmbH] kein Unternehmerrisiko traf.

3.1.2.5 Höchstpersönlichkeit der Leistungen, Vertretungsbefugnis

Alle Beweisergebnisse deuten darauf hin, dass die Überlassung seiner **höchstpersönlichen Arbeitskraft** an die [F_GmbH] im Vordergrund der Tätigkeit des Berufungswerbers stand.

Das geht schon daraus hervor, dass er sich in der Sanierungsvereinbarung wortwörtlich verpflichtete, der [F_GmbH] „den überwiegenden Teil **seiner Arbeitskraft**“ zu widmen (*RV/0762-S/06, Bl. 199 – Pkt. 4.3; siehe auch vorne Punkt 2.1.1.4/j*).

Diese Abmachung ergibt nur dann Sinn, wenn damit neben der zeitlichen Komponente auch die eigene Arbeitskraft des Berufungswerbers gemeint war. Anderenfalls hätte man die Leistung über einen Erfolg und nicht unter Bezug auf die Arbeitskraft des Berufungswerbers definiert.

Dafür spricht auch, dass er sich weder **vertreten** ließ noch dass es allein in seinem Belieben gestanden wäre, sich ohne die Zustimmung seiner Vertragspartner vertreten zu lassen (vgl. *Punkt 2.1.1.4/j*).

Es entspricht deshalb – nach fester Überzeugung des erkennenden Senats – nicht den Tatsachen, dass sich der Berufungswerber in der Sanierungsvereinbarung nur zur „Zurverfügungstellung der Humanressource [Bw_G***Y***] **oder gleichwertige Person**“ (vgl. Stellungnahme des Berufungswerbers vom 16. Oktober 2008; *ABNr. 152042/09 Bl. 597*)

verpflichtete. Richtig ist vielmehr, dass aus dieser Vereinbarung klar hervorgeht, dass es ganz konkret um die zeitlich definierte **überwiegende und höchstpersönliche Arbeitskraft des Berufungswerbers selbst** geht.

Das wird zusätzlich dadurch untermauert, dass der Vertrag nach der schon im März 2005 angedachten Einbringung durch den Berufungswerber von einem „Beratungsvertrag“ in einen „**Überlassungsvertrag**“ geändert werden sollte. Diese Formulierung deutet darauf hin, dass der Hauptzweck der Vereinbarung darin lag, die höchstpersönlichen Leistungen der Person [Bw_G***Y***] durch die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft zu nutzen.

Hätte man - unabhängig von der Person des Berufungswerbers - die Beratungsleistung als Kern der Vereinbarung angesehen, wäre diese Detailvereinbarung absolut entbehrlich gewesen. Die „Beratungsleistung“ hätte nämlich in der Folge auch von der [Y***Beratung_GmbH] unverändert weiter erbracht werden können. Es hätte keiner zivilrechtlichen Änderung des Vertragstyps bedurft.

Die Überlassung der höchstpersönlichen Arbeitskraft des Berufungswerbers geht auch aus seinen eigenen Aussagen hervor (vgl. *Punkt 2.2.2.7*). So rechtfertigte er im Kridaverfahren (*HV-Protokoll S 7f*) sein Honorar etwa mit den Worten:

... Ich wurde von denen als Sanierer eingesetzt, da sie großes Vertrauen in mich hatten. Sie haben gemeint, wenn einer das machen könne, dann soll ich das sein. ... Aufgrund des Vertrauens in mich bekam ich auch die Garantien von ihnen. ...

Daraus ist eindeutig erkennbar, dass die persönliche Arbeitskraft des Berufungswerbers im Vordergrund der Beschäftigung als Geschäftsführer stand und nicht ein bestimmtes geschuldetes Werk bzw. ein bestimmter geschuldeter Erfolg. Die Aussage hätte keinen Sinn gehabt, wenn sich der Berufungswerber – wie er nun selbst behauptet – in allen Bereichen seiner Zuständigkeiten nach seinem Belieben vertreten hätte lassen können.

3.1.2.6 Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. [§ 22 Abs. 1 EStG 1988](#)

Die Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer der [F_GmbH] führte nicht zu Einkünften als Unternehmensberater und damit nicht zu Einkünften gem. [§ 22 Z 1 EStG 1988](#).

Zu diesen Einkünften würden die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zählen, zu denen unter anderem die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Unternehmensberater gehören. Soweit die in Z 1 leg.cit. angeführten Berufe auf Grund gesetzlich geregelter Berufsordnungen ausgeübt werden, knüpft das Gesetz dabei an die entsprechende Berufsbefugnis an. Unternehmensberater im Sinne des EStG 1988 sind nur Personen, die auch nach der GewO als Unternehmensberater anzusehen sind (VwGH 10.7.1996, [94/15/0030](#)). Nur die berufsspezifische Tätigkeit kann als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert werden,

nicht Tätigkeiten, die einem Unternehmensberater bloß ähnlich sind (*Doralt*, EStG^{8.Lfg.}, § 22 Tz 58). Die Abgrenzung muss deshalb anhand des typischen Berufsbildes sowie der gewerberechtlichen Vorschriften gezogen werden.

Wie oben im Detail dargestellt war der Berufungswerber im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer weder weisungsungebunden noch zeitlich befristet tätig. Er wurde mit einem fixen Dauerbezug entlohnt, hatte kein Unternehmerrisiko und durfte sich nicht nach freiem Belieben vertreten lassen. Schon das alles spricht dagegen, dass es sich bei dieser Tätigkeit zwischen März und September 2005 um die eines Unternehmensberaters gehandelt hat.

Auch das typische Berufsbild des Unternehmensberaters (*vgl. oben Punkt 2.1.1.4/lid*) umfasst nicht die Übernahme der (Allein)Geschäftsführung für ein Unternehmen.

Alle Phasen im Beratungsprozess sind nämlich dadurch geprägt, dass der Unternehmensberater nicht entscheidet, sondern untersucht und empfiehlt. Selbst die letzte Phase im Beratungsprozess, die „Intervention / Implementierung“, erfolgt **ohne Übernahme der Aufgaben des Managements** (*Seite 7 des Berufsbildes*). Auch die vom Berufungswerber ins Treffen geführten Beispiele „Sanierung von Unternehmen, Krisenmanagement“ sind mit „Sanierungs**beratung**“ überschrieben, was nicht auf die Übernahme von Entscheidungen hinweist. Genau das ist nämlich nicht typisch für das Berufsbild.

Im gesamten Katalog von Beratungsfeldern unter Punkt III kommt die Übernahme von Managementaufgaben nur einmal in der Form des „Management auf Zeit“ vor. Bei Abschluss der Sanierungsvereinbarung (7. März 2005) war eine solche zeitliche Befristung nicht vorgesehen. Abgesehen davon, dass eine solche im objektiv nachvollziehbaren Sachverhalt nirgends abgebildet ist, spricht auch die Übernahme der Geschäftsführungsagenden sowie das geplante Mehrheitsbeteiligungsengagement unter Leistung eines Gesellschafterzuschusses, was im übrigen auch nicht im Berufsbild Deckung findet, gegen einen solchen Plan.

Das Wesen eines Consulting- oder **Unternehmensberatungsvertrags** liegt in der entgeltlichen Erbringung von kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen ("Management Consulting") oder ingenieurwissenschaftlich-technischen ("Consulting Engineering") **Beratungsleistungen** des Consultant für den Klienten. Die Beratungsleistungen finden inter partes mit dem Ziel statt, für den Klienten, dem der Consultant sein Expertenwissen zur Verfügung stellt, Problemlösungen zu erarbeiten und vorzuschlagen.

Beratung besteht schon ihrem Wesen nach in einem Tätigwerden im Innenverhältnis. Der Consultant begehrt und erhält deshalb vom Klienten **typischerweise** weder

Entscheidungsbefugnisse, um sich für eine der von ihm erarbeiteten und vorgeschlagenen Problemlösungsvarianten endgültig zu entscheiden, noch lässt er sich dazu ermächtigen, die beschlossene Problemlösung (etwa als dessen bevollmächtigter Vertreter) nach außen durchzusetzen und für den Auftraggeber zu realisieren.

Letzteres obliegt vielmehr dem Auftraggeber selbst, der sich dazu wiederum beauftragter Hilfspersonen (im Rahmen deren Befugnisse) bedienen kann. Außenkontakte namens des Auftraggebers überschreiten demnach nur solange den Rahmen der Gewerbeberechtigung des Unternehmensberaters nicht, als sie zur Erfüllung der vom Unternehmensberater berufstypisch zu erbringenden Leistungen (Erarbeitung von Konzepten und Problemlösungen) erforderlich sind, es sich also beispielsweise um die Einholung notwendiger Informationen zur Ermittlung des zu beurteilenden Sachverhalts handelt.

Mit der Gewerbeberechtigung „Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren“ ist es etwa **nicht erlaubt**, an die Gläubiger eines in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Auftraggebers heranzutreten und diesen ein **außergerichtliches Vergleichsangebot zu unterbreiten**.

Die Höchstgerichte verneinen in diesem Zusammenhang, dass Unternehmensberater im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung ihre Klienten generell nach außen hin vertreten dürfen (vgl. OGH 10.7.2001, [4 Ob 145/01d](#); 24.6.2003, [4 Ob 26/03g](#); VwGH 22.12.2005, [2002/15/0064](#); 30.5.2006, [2005/06/0292](#)).

Gem. [§ 136 Abs. 3 GewO 1994](#) sind Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung nämlich nur zur Vertretung des Auftraggebers vor **Behörden** und **Körperschaften öffentlichen Rechts**, nicht aber allgemein berechtigt. Daraus folgt, dass einem Unternehmensberater im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung eine **generelle Vertretung** seines Klienten nicht erlaubt ist.

Aus diesem Grunde ist es höchst zweifelhaft, ob die Übernahme der Geschäftsführung für ein Unternehmen durch das Gewerbe des Unternehmensberaters überhaupt gedeckt ist und damit Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein kann. Mag dies unter Umständen noch dann möglich sein, wenn sich die damit verbundenen Befugnisse und Aufgaben auf das Innenverhältnis bzw. einen begrenzten Auftrag reduzieren, ist es mit großer Sicherheit nicht durch die Gewerbeberechtigung gedeckt, die **Alleingeschäftsführung** und damit notwendigerweise die generelle Vertretung des Klienten nach außen zu übernehmen. Eine solche Alleingeschäftsführung kann damit entsprechend der höchstgerichtlichen Judikatur nicht Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein.

Zivilrechtlich kann ein Consultingvertrag seiner vielfältigen Erscheinungsformen wegen nicht einheitlich einem gesetzlichen Schuldvertragstyp zugeordnet werden. Vielmehr kann die Rechtsnaturbestimmung auch zu einer dienstvertraglichen oder werkvertraglichen Qualifizierung oder aber zu einer Einordnung als Typenkombinationsvertrag aus dienst- und werkvertraglichen Elementen führen. In den Ausnahmefällen einer Tätigkeit als Consulting Agent mit selbständigen vermögensbezogenen Entscheidungsbefugnissen und mit weisungsgebundener Interessenwahrungspflicht, also als Verwalter und Betreuer fremden Vermögens, fließt auch eine **geschäftsbesorgungsvertragliche Komponente** in das Vertragsverhältnis ein.

Einem Consultingvertrag kommt dann allein **dienstvertragliche Rechtsnatur** zu, wenn er tätigkeitsbezogen auf die Beratungsleistung als solche, auf das Wirken und die Arbeitsleistung des Consultant, ausgerichtet ist. Dieser schuldet theoretisch-analytische und praktisch-kreative Geistestätigkeit und muss die gefundenen Problemlösungen seinem Auftraggeber darlegen und vermitteln; ein Erfolgsrisiko trifft ihn nicht.

Demgegenüber kommt einem Consultingvertrag rein **werkvertragliche Rechtsnatur** zu, wenn er erfolgsbezogen auf die Herbeiführung eines wertschöpfenden Arbeitsergebnisses des Consultant abzielt, das auch unkörperlich sein kann (z.B. Herstellung von Computersoftware). Hier erfüllt der Consultant als Werkunternehmer erst durch den Erfolgseintritt und trägt ein Unternehmerrisiko. So hat etwa der Auftrag zur Erstellung einer konkreten Markt- oder Standortanalyse oder eines bestimmten Organisationsplans regelmäßig werkvertragliche Natur, wobei der Consultant in diesen Fällen in aller Regel nur für den Erfolg der fehlerfreien, richtigen Marktanalyse oder des ordentlichen, verwendbaren Organisationsplans einstehen will, hingegen keine Erfolgshaftung für weitere wirtschaftliche Folgen übernehmen will, die sich der Klient von der Umsetzung des Beratungsergebnisses verspricht, es sei denn, dass der Consultant ausnahmsweise auch insoweit eine weitergehende Garantie übernimmt (OGH 19.10.1999, [4 Ob 265/99w](#)).

Der Berufungswerber brachte vor, im **Firmenbuch** sei als Unternehmensgegenstand sowohl die Unternehmensberatung wie auch die Geschäftsführung für andere Unternehmen rechtskräftig eingetragen, womit diese nicht unzulässig sein könnten (vgl.

Berufungsergänzung vom 6. April 2010 - Punkt 1.3.2.4). Dieses Argument geht schon deshalb ins Leere, weil im Firmenbuch (FN [#####X]) unter „Geschäftszweig“ immer nur die **„Unternehmensberatung“** eingetragen wurde. Selbst wenn aber auch die Übernahme der Geschäftsführung eingetragen gewesen wäre, würde das daran nichts ändern, da es keinen Einfluss auf die gewerberechtliche Zulässigkeit dieser Tätigkeit oder die Übertragbarkeit eines solchen Vertragsverhältnisses gehabt hätte. Die Angabe des Geschäftszweiges hat in diesem Bereich keine konstitutive Wirkung und erfolgt nach überwiegender Ansicht freiwillig ([§ 3 Z 5](#)

[FBG](#); OGH 8.5.2008, [6 Ob 232/07x](#)).

Da der "Zweck der Gesellschaft" nicht mit dem "Gegenstand des Unternehmens" gleichzusetzen ist, ist es nämlich nicht zwingend, dass sich der Betriebsgegenstand der GmbH mit jenem des fortzuführenden Unternehmens (vollständig) deckt (vgl. etwa OGH 23.1.2003, [6 Ob 81/02h](#)). Auch ein Betrieb, der nach Art. III UmgrStG eingebracht wurde, dürfte sich später den Erfordernissen des Marktes anpassen und auf wirtschaftliche Signale reagieren. Über die ursprüngliche Einbringung sagt das aber nichts aus.

Als Beweis für die Fremdüblichkeit der Übernahme der Geschäftsführung für einen Klienten brachte der Berufungswerber einen aktuellen Auftrag (vgl. *Punkt 2.1.1.4/kf*) und gab an, der Projektleiter (Dr. [Projektleiter]) eines anderen Unternehmensberaters ([Unternehmensberater_O]) sei ebenso zum Geschäftsführer seines Klienten ([Auftraggeber_K]) bestellt worden. Dieses Beispiel unterscheidet sich – ohne nähere Untersuchungen anstellen zu müssen – aber schon deshalb vom hier zu beurteilenden Auftrag, weil Dr. [Projektleiter] eigenen Angaben des Berufungswerbers zufolge nicht als Alleingeschäftsführer agierte.

Die vorliegende „Sanierungsvereinbarung“ (*RV/0762-S/06 Bl. 186 ff*) schloss der Berufungswerber ausdrücklich „**als Neugesellschafter**“ (*Pkt. 1.6*). Als „**Maßnahme zur Eigenkapitalanierung**“ verpflichtete sich der bisherige Alleingesellschafter zur Abtretung „all seiner Forderungen gegenüber der Gesellschaft“ (*Pkt. 2.3*) und von über 50% der Stammanteile (*Pkt. 2.4*) um jeweils EUR 1,00 an den Berufungswerber. Im Gegenzug verpflichtete sich der Berufungswerber zur Leistung eines „Gesellschafterzuschusses“ von EUR 255.000,00 (*Pkt. 2.5*). Zu den „Maßnahmen zur Fremdkapitalanierung“ verpflichteten sich im Wesentlichen die finanzierenden Banken.

Die Abmachungen bezüglich der künftigen Geschäftsführung durch den Berufungswerber finden sich erst im Anschluss daran im *Pkt. 4* unter der Überschrift „Geschäftsführung“.

Der gesamte Aufbau der Sanierungsvereinbarung zeigt, dass das dortige Engagement des Berufungswerbers von seinem Engagement als künftigen Mehrheitsgesellschafter geprägt war. Dafür spricht auch, dass er noch im September 2004 ein Angebot auf Übernahme der Geschäftsführung der [F_GmbH] ohne Beteiligung am Unternehmen sowie im Dezember 2004 unter Übernahme einer Minderheitsbeteiligung abgelehnt hatte (*MV 7/2010 Seite 6 – RV/0476-S/09 Bl. 262*). Erst im März 2005, nachdem er Mehrheitsgesellschafter werden sollte, willigte er ein.

Die Übernahme der Geschäftsführung der [F_GmbH] sollte nach fester Überzeugung des Berufungssenates nicht dazu dienen, um dort als Berater tätig zu sein. Der Berufungswerber

sollte als verantwortlicher Vertreter der [F_GmbH] nach außen hin agieren und dabei seine – auch im Rahmen der langjährigen nichtselbständigen Tätigkeit erworbenen – umfangreichen Kenntnisse als Entscheidungsträger einsetzen.

Daran ändert nichts, dass er diese Fähigkeiten und Erfahrungen auch als selbständiger Unternehmensberater (beratend) am Markt anbot, ohne dort die Entscheidungen zu tragen.

Das steht auch – entgegen der Darstellung des Berufungswerbers - nicht im Widerspruch zur Beurteilung der Tätigkeit durch das LG [Ort_X***] ([##Hv##/10x]) sowie in der Folge durch das OLG [Ort_Y] ([#Bs#####/10#] - vgl. Punkt 2.1.1.4/lc). Abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat an ein freisprechendes Strafurteil nicht gebunden ist (vgl. VwGH 29.4.2010, [2007/15/0227](#) mit vielen weiteren Nachweisen), beurteilte das Gericht die Tätigkeit nicht aus abgabenrechtlicher Sicht, sondern ausschließlich unter dem strafrechtlichen Gesichtspunkt des [§ 159 StGB](#). Der Fokus richtete sich dabei im Kern auf die Vorwerfbarkeit des Verhaltens des Berufungswerbers.

- Im speziellen prüfte das Gericht, ob der Berufungswerber die Zahlungsunfähigkeit der [F_GmbH] grob fahrlässig herbeigeführt hat ([§ 159 Abs. 1 StGB](#)). Das verneinte das Gericht, weil die Zahlungsunfähigkeit bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2003/2004 und damit vor dem Eintritt des Berufungswerbers vorgelegen sei.
- Parallel dazu prüfte das Gericht, ob der Berufungswerber als leitender Angestellter, der auf die Geschäftsführung der [F_GmbH] maßgeblichen Einfluss hatte ([§ 306a StGB](#)), in Kenntnis oder fahrlässiger Unkenntnis ihrer Zahlungsunfähigkeit grob fahrlässig die Befriedigung wenigstens eines seiner Gläubiger dadurch vereitelt oder geschmälert hat, dass er – im speziellen - übermäßigen, mit deren Vermögensverhältnissen oder wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in auffallendem Widerspruch stehenden Aufwand betrieben hat ([§ 159 Abs. 2 StGB](#) in Verbindung mit [§ 159 Abs. 5 Z 3 StGB](#)). Das wäre nach Ansicht des Gerichtes etwa dann der Fall gewesen, wenn er als Geschäftsführer in der Krise sein Gehalt **grob fahrlässig** nicht auf ein Mindestmaß herabsetzt.

Der Richter fällte einen Freispruch, der vom OLG [Ort_Y] bestätigt wurde.

Er kam im Urteil vom 18. März 2010 aber nicht zum Schluss, der Berufungswerber hätte seinen Geschäftsführungsbezug nicht herabsetzen müssen. Das Gericht sprach im Gegenteil aus, dass der Berufungswerber eine kridaträchtige Handlung gesetzt hatte (vgl. Seite 23: „... trotz des Setzens von einer kridaträchtigen Handlung ...“). Trotzdem sprach es ihn aber frei, weil das Gericht den Verschuldensgrad der groben Fahrlässigkeit nicht als gegeben beurteilte. Damit äußerte sich das Urteil weder zur leichten Fahrlässigkeit noch zum Ausmaß der Herabsetzungsverpflichtung.

Das Gesamtbild des Sachverhaltes beweist nach fester Überzeugung des entscheidenden Senats, dass der Berufungswerber aus der Sicht des März 2005 bis auf weiteres (zeitlich unbegrenzt) und außerhalb seiner Unternehmensberater-Gewerbeberechtigung die Geschäftsführung der [F_GmbH] übernommen hat. Damit sollte er in der selben Branche und mit demselben Know-how als Entscheidungsträger tätig werden, wie er es schon viele Jahre vorher – mit kurzer Unterbrechung von März 2001 bis Juni 2002 – als nichtselbständiger Entscheidungsträger (Geschäftsführer, Vorstand) getan hatte (zuletzt noch 7 Monate vorher bei der [Arbeitgeber_2_AG]).

Nicht der eingeschränkte Bereich der bloßen Beratung der Unternehmensleitung der [F_GmbH] stand im Vordergrund der unbefristeten Tätigkeit und bestimmte ihren Charakter nach der Verkehrsauffassung, sondern (nötigenfalls unter Einbindung der Gesellschafter) die Unternehmensleitung selbst.

3.1.2.7 Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung dieser Ergebnisse bezog der Berufungswerber von 7. März bis 28. September 2005 als Geschäftsführer der [F_GmbH] nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Anwendung der Verkehrsanschauung sowie des Überwiegensprinzips Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Obwohl die Weisungsgebundenheit nur sehr schwach ausgeprägt war, zwingen die anderen sehr stark ausgeprägten Sachverhaltselemente wie die klare Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, die für Arbeitsverhältnisse typische Höhe und Art der Honorierung, das fehlende Unternehmerrisiko, die mangelnde Befugnis, sich vertreten zu lassen, und die Betonung der Überlassung der persönlichen Arbeitskraft des Berufungswerbers in ihrer Gesamtbetrachtung zu dieser Qualifikation.

Darüber hinaus ist auch die Übernahme der Alleingeschäftsführung durch einen Unternehmensberater gewerberechtlich unzulässig und kann deshalb nicht Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein.

Gegen die Einstufung als Tätigkeit eines Unternehmensberaters spricht vor allem die Funktion als Alleingeschäftsführer, der die Gesellschaft auch tatsächlich laufend nicht nur gegenüber Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts, sondern umfassend gegenüber allen ihren Geschäftspartnern vertreten hat. Das ist einem Unternehmensberater gewerberechtlich nicht erlaubt.

Dafür, dass der Berufungswerber selbst ursprünglich den Schwerpunkt seiner Tätigkeit in der Geschäftsführung der [F_GmbH] sah, spricht auch die Umstellung der Fakturen ab März 2005 (vgl. *Punkt 2.1.1.4/h*).

Mit den dabei gewählten Begriffen wie etwa „Gehaltshonorar“ und der Tatsache, dass der Berufungswerber im Juni 2005 – nach viermonatiger Tätigkeit als Geschäftsführer – „4/6 des 13. Gehaltshonorars“ verrechnete sowie der Erhöhung seines Bezug „laut Kollektivvertrag“ stellte der Berufungswerber selbst einen sehr starken Bezug zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit her. Seine diesbezüglichen Erklärungsversuche überzeugen dabei nicht (vgl. *Punkt 2.1.1.4/e*).

Da die Einkünfte aus der Geschäftsführung damit aber nichtselbständige und nicht betriebliche darstellen, kommt eine Einbringung dieser „Tätigkeit“ gem. Art. III UmgrStG schon deshalb ex lege nicht in Betracht.

Auch wenn aber eine betriebliche Tätigkeit vorgelegen wäre, hätte die Geschäftsführung schon aus gewerberechtlichen Gründen niemals Teil des

Unternehmensberatungsbetriebes des Berufungswerbers sein können. Da aufgrund der Textierung des Einbringungsvertrages aber nur der **Unternehmensberatungsbetrieb** eingebracht wurde, war diese Tätigkeit damit jedenfalls nicht mitumfasst.

Die mit der Geschäftsführung der [F_GmbH] zusammenhängenden Einnahmen und Werbungskosten konnten in der Folge zumindest im Rückwirkungszeitraum nicht als originäre Einkünfte der aufnehmenden GmbH behandelt werden. Sie sind nicht Teil des eingebrachten Betriebes und nicht (rückwirkend) einbringungsfähig. Folglich waren die nach dem Zeitpunkt des Einbringungsvertrages anfallenden Ergebnisse auch nicht im Rahmen der Betrachtung und Bewertung des steuerlich (begünstigt) eingebrachten Vermögens zu berücksichtigen.

Eine rückwirkende Zurechnung dieser Geschäftsführungseinkünfte an die [Y***Beratung_GmbH] ist ausgeschlossen. Die Versteuerung hat - auch in Bezug auf die bezahlten Aufwandsätze (Km-Gelder etc.) - jedenfalls bis 28. September 2005 richtig als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Berufungswerbers im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung 2005 zu erfolgen.

3.2 Tatsächliche Übertragung des verbleibenden

Unternehmensberatungsbetriebes auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages

Schon die Beurteilung der Geschäftsführungsbezüge von der [F_GmbH] führt dazu, dass diese Tätigkeit nicht Teil eines Betriebes sein kann.

Der Unabhängige Finanzsenat verneinte die tatsächliche Übertragung eines Betriebes auf Grundlage eines Einbringungsvertrages aber auch deshalb, weil dieser Vertrag unter Fremden nicht in dieser Form geschlossen worden wäre und mit ihm in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise nur einzelne Wirtschaftsgüter und nicht ein ganzer, lebensfähiger Betrieb übertragen wurden.

Obwohl nach der Aktenlage die Subsumtion der anderen beiden im Rückwirkungszeitraum begonnenen bzw. abgewickelten Tätigkeiten (am 1. Jänner 2005 [Ort_J***] sowie am 28. September 2005 [O1_Deutschland_GmbH]) unter die betrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Unternehmensberatung) unproblematisch und unumstritten ist, musste nämlich geprüft werden, ob mit diesen beiden Aufträgen weiterhin ein Betrieb ([§ 12 UmgrStG](#)) existierte und falls ja, ob dieser tatsächlich auf Grundlage des schriftlichen Einbringungsvertrages auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wurde ([§ 12 Abs. 1 Satz 1 UmgrStG](#)).

Nach den EB zum UmgrStG (266 d.B. XVIII. GP S 22) ist „eine bloß buchmäßige Übertragung“ nämlich ausgeschlossen. Der Einbringende muss seine (unbeschränkte) Rechtsposition über den Betrieb auf die übernehmende Körperschaft übertragen.

3.2.1 Allgemeines

Damit eine Übertragung überhaupt möglich ist, muss der Einbringende über das einzubringende Vermögen am Einbringungsstichtag **und** am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verfügen (*Helbich/Wiesner, Umgründungen*⁵, 123). Das schließt die gänzliche Veräußerung des Vermögens vor der Durchführung der Einbringung aus, steht allerdings Veränderungen von Wert und Umfang des Einbringungsvermögens im Rückwirkungszeitraum nicht entgegen.

Im Zuge der Einbringung muss zumindest das wirtschaftliche Eigentum an der Organisationseinheit auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden (*Hügel/Mühlehner/Hirschler, aaO, § 12 Rz 113*). Entscheidend ist dabei, dass die für den Betrieb **wesentlichen Aktiven** auf die übernehmende Gesellschaft übergehen oder von dieser zumindest in Form eines **rechtlich abgesicherten Nutzungsrechts** übernommen werden (*Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG*³, § 12 Rz 57).

Nicht eingebracht werden kann eine höchstpersönlich auszuübende Tätigkeit (vgl. etwa OLG Wien 13.11.2006, 28 R 128/06h in GeS 2007, 81 bzw. NZ 2007, U 7 zur Tätigkeit eines Gerichtssachverständigen).

3.2.1.1 Wesentliche Betriebsgrundlagen

Was für einen Betrieb **wesentlich** ist, muss im Einzelfall beurteilt werden. Hier liegen diese Grundlagen im Wesentlichen in den persönlichen Fähigkeiten des Einzelunternehmers. Für diese Beurteilung war ausschlaggebend:

a) Kundenstock

Innerhalb der freien Berufe stellt regelmäßig der **Kundenstock** die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Dies gilt aber nur dann, wenn sich die Kundenbeziehungen in einem soliden Ausmaß gefestigt haben und als feste Geschäftsbeziehung anzusehen sind.

Keinen (Teil)Betrieb stellt das Vertragsverhältnis gegenüber einem einzelnen Kunden dar (vgl. etwa VwGH 28.5.1998, [98/15/0021](#)). Werden nur einzelne Vertragsverhältnisse übereignet, liegt keine Betriebsübertragung vor. Es handelt sich nur um die Einschränkung des Geschäftsumfanges eines fortbestehenden Betriebes (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2010, § 24 Rz 17 und 24).

Als ausreichend gesichert kann der Bestand eines Kundenstockes in der Beratungsbranche nur dann angesehen werden, wenn keine Abhängigkeit von einem alleine tätigen Leistungsträger, der seine Dienste am Markt jederzeit wieder direkt anbieten kann, gegeben ist. Gesichert wäre er etwa dann, wenn eine entsprechende Infrastruktur und mehrere Know-how-Träger bzw. mehr (Leit)Personal (siehe unten) vorhanden ist. Erst das Beratungspotential auf breiter Basis sowie eine entsprechende Organisation und Infrastruktur gewährleisten, dass das Ausscheiden des einzigen Leistungsträgers – wie hier bei dessen Eintritt in den Ruhestand (vgl. Prognosedauer in Punkt 2.2.3.2/b) – nicht zur sofortigen Abwanderung der von ihm betreuten Kunden führt (vgl. dazu etwa auch *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, Wien 1998, Vorwort).

b) Personal

Das **Personal** zählt dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn die Beziehungen des Unternehmens zu den Kunden von besonderen Eigenschaften, insbesondere einer besonderen fachlichen Qualifikation der Mitarbeiter abhängen (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2010, § 24 Rz 17). Das trifft etwa auf das Leitpersonal oder auf hoch spezialisierte Fachleute zu, die am Arbeitsmarkt nicht oder nur schwer zu beschaffen und die für das Funktionieren des Unternehmens unentbehrlich sind (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 23).

c) (Höchst)Persönliche Fähigkeiten

Manchmal bilden aber auch die **persönlichen Fähigkeiten** des Einzelunternehmers die (einzige) wesentliche Grundlage des Betriebs.

Fehlt es nämlich an einer betrieblichen Organisation, liegt in der Regel kein übertragbarer Betrieb vor. Dazu zählen etwa Schriftsteller, Programmierer und ähnliche Berufe, die auf sich alleine gestellt tätig sind und deren Tätigkeit im Wesentlichen in der Schaffung von

Urheberrechten besteht. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind hier in diesen persönlichen und daher unveräußerbaren Eigenschaften begründet (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Rz 30).

Ähnliches wird dann gelten, wenn die betriebliche Tätigkeit ohne jedes Personal erfolgt, sich ausschließlich auf die persönlichen Fähigkeiten und Erfahrungen des Einzelunternehmers (Know-how) stützt und diese nicht so weitgehend dokumentiert sind, dass sie ein sachkundiger Dritter jederzeit zur Weiterführung des Betriebes nutzen könnte. Das gesamte Betriebsgeschehen manifestiert sich in diesem Fall ausschließlich in der Person des Einzelunternehmers. Dieser betreibt zwar einen Betrieb, dessen wesentliche Grundlage kann aber mangels Trennbarkeit von ihm selbst, dem einzigen Leistungs- und Know-how-Träger des Betriebes, nicht als Gesamtheit übertragen werden. Der Erwerber kann den Betrieb ohne den Veräußerer objektiv nicht fortführen. Er kann ohne ihn weder offene Aufträge abarbeiten noch potentiellen Kunden Dienstleistungen anbieten (zur diesbezüglichen Anmerkung des Berufungswerbers hinsichtlich der EStR 2000 Rz. 104 siehe *Punkt 3.2.2.3*)

d) Anwendung auf den konkreten Fall

Der hier zu beurteilende Fall entspricht dem zuletzt beschriebenen Typus der *Ausnützung höchstpersönlicher Fähigkeiten* weitgehend. Es handelt sich um ein zu übertragendes Beratungsunternehmen, dessen gesamte (Personal)Ressource sich – nach der eindeutigen Prognoserechnung – einzig und allein aus dem Berufungswerber selbst ergibt. Dieser ist hoch qualifiziert, in der Branche sehr bekannt und genießt großes Vertrauen der in diesem Umfeld tätigen Entscheidungsträger.

Die Sachmittel des Beratungsbetriebes sind vernachlässigbar und das Arbeitszimmer ist zu sehr günstigen Konditionen angemietet. Stille Reserven sind darin nicht enthalten.

Als wesentliche Betriebsgrundlage kommt in diesem Fall neben den persönlichen Kontakten und einem allfälligen Kundenstock nur das spezielle Know-how dieser einen Schlüsselperson (des Berufungswerbers) in Frage.

Der Berufungswerber selbst bringt immer wieder vor, sein Betrieb habe schon über zwei Jahre existiert (vgl. *Einbringungsvertrag*). Das entspricht aber nicht den Tatsachen (*Punkt 3.1.1*). Tatsächlich war der Berufungswerber viele Jahre nichtselbständig aktiv bevor er im März 2001 erstmals eine selbständige Unternehmensberatertätigkeit aufnahm. Diesen Betrieb beendete er aber schon bald darauf mit Ende Juni 2002 wieder und erklärte eine Betriebsaufgabe. Dadurch kam es zur Zerschlagung jeder betrieblichen Struktur und zum Untergang eines allfälligen Firmenwertes inkl. all seiner Teile.

Damit entstand am 1. Oktober 2004 ein völlig neuer Betrieb des Berufungswerbers. Er erklärte dabei auch weder die Einlage eines Firmenwertes noch die anderer unkörperlicher Wirtschaftsgüter, was gem. [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) - entgegen dem Aktivierungsverbot für selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter gem. [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) – zu deren Aktivierung mit dem Teilwert führen hätte müssen (vgl. *Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer^{46.Lfg}, § 6 Z 5 Tz 14 mwN). Der Betrieb existierte also erst seit 1. Oktober 2004 und bis zum Einbringungsstichtag nur 3 Monate. Gerade bei der speziellen Situation des Berufungswerbers als Einmannunternehmen konnten sich aber in dieser extrem kurzen Zeit keine definierbaren und bewertbaren wesentlichen Betriebsgrundlagen manifestieren.

Das Marktpotential dieses Beratungsunternehmens bestand zu diesem Zeitpunkt einzig und allein aus dem persönlichen Ruf und Bekanntheitsgrad des Berufungswerbers.

Wie die Vergangenheit klar gezeigt hat, stellte er seine Vorzüge bis 30. September 2004 überwiegend als nichtselbständig Tätiger unter Beweis. In dieser Zeit knüpfte er auch die Kontakte, auf die sein Unternehmen nun aufbaut. So gab er etwa selbst an, er habe Dr. [Eigentümer_O], den zentralen Ansprechpartner für den Auftrag [O1_Deutschland_GmbH] „möglicherweise“ bei [Arbeitgeber_2] kennen gelernt. Dort war er von Juli 2002 bis Juli 2004 als Vorstand tätig (*MV 11/2010, Seite 6*).

Das Know-how und der gute Ruf waren zumindest am 1. Jänner 2005 (Einbringungsstichtag) und am 28. September 2005 (Einbringungsvertrag) noch keineswegs mit einem von ihm loslösbaren Betrieb verknüpft. Sie standen nach nur drei Monaten (1. Jänner 2005) bzw. 11 Monaten (28. September 2005) noch immer sehr stark mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit und der höchstpersönlichen Erbringung seiner Arbeitsleistung in Verbindung.

Es ist festzustellen, dass sich in dieser kurzen Zeit weder ein (betrieblicher) Kundenstock ausreichend manifestieren konnte noch ein vom Berufungswerber losgelöstes Leitpersonal vorhanden war. Die beiden von der [F_GmbH] entliehenen Juniorconsultants kämen hier zwar prinzipiell in Frage, sie waren aber zum einen am 1. Jänner 2005 noch nicht tätig und wurden vom Berufungswerber zum anderen auch bis zum 28. September 2005 nicht an sein Unternehmen gebunden, sondern dort – ohne zweifelsfrei nachvollziehbare, klare Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und deren Arbeitgeber - nur tageweise eingesetzt.

Damit verbleiben als wesentliche Betriebsgrundlage aber nur die höchstpersönlichen Fähigkeiten des Berufungswerbers, weshalb seine Tätigkeit nur als tätigkeitsbezogener Betrieb beurteilt werden kann (vgl. dazu *Farmer*, RdW 2009, 130), der keine ausreichenden sachlichen Anknüpfungspunkte bietet. Schon aus diesem Grund ist es zumindest höchst

zweifelhaft, ob dessen tatsächliche Übertragung auf die [Y***Beratung_GmbH] überhaupt möglich gewesen wäre.

3.2.1.2 Einbringungsvertrag

Nach den Vorschriften des UmgrStG muss der Betrieb auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages eingebracht werden. Im konkreten Fall existiert ein solcher Vertrag. Trotzdem ist es – wie oben dargestellt – höchst fraglich, ob mit ihm die wesentlichen Betriebsgrundlagen tatsächlich übertragen wurden.

Der Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 (*ABNr. 124077/05 Bl. 15 ff*) ist sehr allgemein formuliert und bezeichnet den Einbringungsgegenstand als „mehr als zwei Jahre betriebenen“ (*Einleitungssatz zu Pkt. Erstens*) „Unternehmensberatungsbetrieb mit allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen ... auf Grundlage der Einbringungsbilanz“ (*Pkt. Zweitens*). Er definiert weder den Inhalt genauer, noch erwähnt er konkrete offene Aufträge.

Da der Unternehmensberatungsbetrieb – wie oben ausführlich dargestellt – erst mit 1. Oktober 2004 eröffnet wurde, beschreibt der Einbringungsvertrag damit schon allein aufgrund der falschen Angabe der Existenzdauer ein Gebilde, das in dieser Form tatsächlich überhaupt nicht existierte. Der Vertrag erwähnt nicht, dass der Betrieb erst 3 Monate vor dem Einbringungsstichtag eröffnet wurde. Daran kann auch die Darstellung des Berufungswerbers nichts ändern, dass der Betrieb nur unterbrochen worden sei. Auch das ist so wesentlich, dass es fremde Dritte jedenfalls erwähnt und der Beschreibung des Betriebes zugrunde gelegt hätten.

Der Einbringungsvertrag definiert weiters weder den konkreten Kundenstock noch das vorhandene Know-how und trifft keinerlei Aussagen, wie und wo diese Informationen dokumentiert worden wären. Aus ihm ergibt sich – mit Ausnahme der minimalen Betriebs- und Geschäftsausstattung – nicht, mit welchen Ressourcen und auf welcher Basis die Beratungsleistungen von einem fremden Dritten fortgeführt werden hätten können. Dem ist umso mehr Bedeutung beizumessen, als sowohl der Ruf wie auch die Kontakte und das Know-how weitgehend während der Tätigkeit als nichtselbständig Erwerbstätiger erworben bzw. zu der Tiefe weiterentwickelt wurden, die nun den Marktwert des Berufungswerbers ausmacht. Dem Vertrag ist keine Abgrenzung dieser höchstpersönlichen und damit wohl unveräußerbaren Ressourcen von einem allfälligen Kundenstock etc., der während der dreimonatigen Betriebsexistenz aufgebaut worden sein könnte, zu entnehmen.

Es ist damit - abgesehen von den in die Einbringungsbilanz aufgenommenen körperlichen Wirtschaftsgütern - nicht klar nachvollziehbar, worüber der aufnehmenden GmbH mit diesem

schriftlichen Vertrag tatsächlich die Verfügungsmacht verschafft werden sollte. Der Einbringungsvertrag enthält keinen Hinweis darauf, dass der [Y***Beratung_GmbH] eine Dokumentation über unkörperliche Wirtschaftsgüter überlassen worden wäre, aus der diese überhaupt bestimmt werden könnten. Damit wurde der aufnehmenden Gesellschaft keine klar abgrenzbare und gesicherte Rechtsposition über das spezielle Know-how sowie die Leistungen des Berufungswerbers verschafft, die offenbar sehr stark nachgefragt werden (siehe *Anlage ./3 des Gutachtens B*).

Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass in vielen anderen Fällen das übertragene Vermögen mit dem Hinweis auf die Einbringungsbilanz und der pauschalen Formulierung „alle Aktiven und Passiven“ ausreichend konkretisierbar ist.

Punkt „*Viertens*“ des Einbringungsvertrages regelt zwar den Weiterbestand der am 28. September 2010 rechtswirksamen Verträge zugunsten der aufnehmenden Gesellschaft, diese Vereinbarung bezieht sich aber ausdrücklich nur auf den Stand 28. September 2005 und nicht auf die Zukunft.

Eine Verpflichtung des Berufungswerbers (zumindest für eine gewisse Zeit) persönlich keine Aufträge mehr anzunehmen bzw. ein Recht der aufnehmenden Gesellschaft auf die Früchte aus persönlich übernommenen Aufträgen ist dem Vertrag nicht zu entnehmen und existiert nicht. Der Berufungswerber wurde im Gegenteil im zwei Tage nach dem Einbringungsvertrag unterfertigten, schriftlichen Geschäftsführungsvertrag ausdrücklich vom Konkurrenzverbot befreit und konnte damit seine Leistungen weiterhin ungehindert am Markt anbieten. Mit dieser Freistellungserklärung verzichtete die [Y***Beratung_GmbH] zusätzlich klar auf jedes „Ausschließlichkeitsrecht“ auf die Leistungen des Berufungswerbers.

Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass dessen Gewerbeberechtigung mit der Einbringung auf die [Y***Beratung_GmbH] übertragen wurde. Es wäre ihm jederzeit und sehr kurzfristig möglich und in seinem freien Belieben gewesen, sein Gewerbe parallel dazu als Einzelunternehmer weiter auszuüben. Dem wäre gewerberechtlich nichts im Wege gestanden.

Nach der Aktenlage existierten am Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages maximal zwei aufrechte Vertragsverhältnisse.

Dabei handelte es sich um die Geschäftsführung der [F_GmbH] (die zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt - *siehe zusammenfassend Punkt 3.1.2.4*) und um das Projekt [Projekt_E] (*siehe Punkt 2.1.2.2; erste Ausgangsrechnung über die Leistung September und Oktober 2005 wurde bereits durch die aufnehmende Gesellschaft gelegt*). Der Auftrag [Ort_]*** (*siehe Punkt 2.1.2.1*), der am Einbringungsstichtag noch existierte, war bereits ausgelaufen.

Bezüglich des Auftrages [F_GmbH] findet sich nur die allgemeine Formulierung in der Sanierungsvereinbarung. Weitere Details wurden nicht (schriftlich) fixiert.

Bezüglich [Projekt_E] existieren zu diesem Zeitpunkt keine schriftlichen Verträge und es dürfte noch nicht einmal gänzlich geklärt gewesen sein, wer der Vertragspartner werden sollte (siehe oben). Eine tatsächliche (verbindliche) zivilrechtliche Vereinbarung und daran anschließende Überbindung der Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag, der zudem zu um 50% reduzierten Honoraren abgewickelt wurde, ist dem Sachverhalt nicht klar zu entnehmen. Schriftlich wurde der Vertrag erst Anfang Oktober 2005 aufgesetzt, vom Auftraggeber unterzeichnet wurde er überhaupt erst im März/April 2007. Auffallend ist vor allem auch, dass im mit Oktober 2005 datierten Vertrag die [O1_Deutschland_GmbH] als Auftraggeber aufscheint, noch am 2. November 2010 aber die erste Ausgangsrechnung an die Fa. [O2_Österreich_GmbH] adressiert worden, die auch dem gemeinsamen Ansprechpartner Dr. [Eigentümer_O] zuzurechnen ist. Dem Sachverhalt ist aus diesem Auftrag deshalb keine klare und gesicherte Rechtsposition des Berufungswerbers zu entnehmen. Es ist auch nicht klar nachvollziehbar, ob von ihm nun wirklich ein bereits am 28. September 2005 konkretisierter und bestehender Auftrag an die [Y***Beratung_GmbH] übertragen wurde oder ob der Auftrag schlussendlich erst später verbindlich und einklagbar zustande kam.

3.2.1.3 Geschäftsführungsvertrag

Die unklare Rechtsposition der aufnehmenden Gesellschaft manifestiert sich zusätzlich im zwei Tage nach der Einbringung unterfertigten Geschäftsführervertrag des Berufungswerbers. Da die Unterfertigung so zeitnah zum Einbringungsvertrag (*vgl. Punkt 2.2.2*) und zur rückwirkenden Geschäftsführungsvereinbarung (*vgl. Punkt 2.2.1.2*) erfolgte, muss davon ausgegangen werden, dass darin das zum Ausdruck gelangte, was der Berufungswerber schon am 28. September 2005 geplant hatte.

Der Vertrag vom 30. September 2005 enthält weder eine konkrete (z.B. auftragsbezogene) Leistungsbeschreibung noch die Verpflichtung zu einer Mindestarbeitszeit des Berufungswerbers. Der Vertrag ist jederzeit kündbar (Kündigungsfrist nur drei Monate) und entbindet den Berufungswerber von jedem Wettbewerbsverbot (*vgl. 2.1.3 bzw. Pkt. VI und VII des Vertrages vom 30. September 2005 in RV/0762-S/06 Bl. 183f*).

Der Berufungswerber kann seine Leistungen damit – wie oben schon ausgeführt - weiterhin jederzeit (auch neben seiner Geschäftsführungstätigkeit für die aufnehmende Gesellschaft) Dritten anbieten und diese operative Tätigkeit für die GmbH auch sehr kurzfristig beenden. Schon während seiner Geschäftsführertätigkeit und – ohne Sperrfrist – jederzeit auch danach kann er der Formulierung des Vertrages zufolge der [Y***Beratung_GmbH] ganz offen Konkurrenz machen. Bei einem kurzfristigen Ausscheiden des Berufungswerbers wäre es der

[Y***Beratung_GmbH] mangels eigener Ressourcen damit nicht einmal möglich gewesen, einen Ersatz zu finden, um zumindest die Fertigstellung bereits erteilter, größerer Aufträge sicher zu stellen.

Dieses Bild unterstreicht auch die Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007:

Der Berufungswerber brachte vor, das fehlende Konkurrenzverbot stehe der Annahme (in der Prognoserechnung – siehe unten) nicht entgegen, dass er der Gesellschaft nicht auf Dauer seiner aktiven Erwerbstätigkeit zur Verfügung stehen wird. Solange die (aufnehmende) Gesellschaft verschuldet sei und er persönlich für die Schulden des Unternehmens hafte, könne davon ausgegangen werden, dass sein gesamter Einsatz zum Wohle der Gesellschaft erfolgen werde. Es könne in Einzelfällen von Auftraggebern (beispielsweise bei öffentlichen Auftragsvergaben) verlangt werden, dass der Auftrag nur an den Berufungswerber persönlich erteilt werde. Auch in diesem Fall sei aber davon auszugehen, dass eine weitgehende Weiterverrechnung der vereinbarten Honorarerlöse an die GmbH erfolge (vgl. *RV/0762-S/06, Bl. 150*).

Aus dieser Beantwortung leuchtet klar hervor, dass es einzig und allein in der Entscheidung des Berufungswerbers lag, der aufnehmenden Gesellschaft zur Verfügung zu stehen oder auch nicht. Weder mit dem Einbringungs- noch mit dem Geschäftsführungsvertrag erlangte die [Y***Beratung_GmbH] aber einen durchsetzbaren Anspruch auf die (zeitlich oder qualitativ definierte) Arbeitsleistung des Berufungswerbers. Es lag vielmehr auch nach der Einbringung ausschließlich in dessen persönlichem Ermessen, die Früchte seiner Arbeit entweder persönlich zu ernten oder für seine GmbH tätig zu werden, und ihr diese Früchte zukommen zu lassen. Die Formulierung „ist davon auszugehen“ beweist dies indem es keine Sicherheit, sondern nur Wahrscheinlichkeit zum Ausdruck bringt.

Auch das Entgelt für die weder zeitlich noch inhaltlich definierte Leistung des Berufungswerbers für die [Y***Beratung_GmbH] steht in keiner Relation zum Wert seiner Arbeitszeit. Wie der Berufungswerber aus seiner nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeit in der Vergangenheit wusste, wäre es ihm jederzeit möglich gewesen, Dritten gegenüber für eine Vollzeitbeschäftigung wesentlich höhere Gehaltsforderungen durchzusetzen (siehe dazu auch *Punkt 2.2.1.3 und 3.2.2.2/d*).

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, dass dieser schriftliche Geschäftsführungsvertrag für die [Y***Beratung_GmbH] mehr Unsicherheit als Rechtssicherheit brachte. Mit ihm wurde das schriftlich abgebildet, was schon im Zeitpunkt der Einbringung tatsächlich vorlag.

3.2.1.4 Wesentliche Betriebsgrundlagen - Zusammenfassung

Die aktenkundigen Verträge (Einbringungsvertrag und Geschäftsführungsvertrag) sind damit sehr unklar und zum Teil auch widersprüchlich. Das durch den Einbringungsvertrag formulierte Vorhaben der Übertragung aller Aktiva und Passiva und der Fortführung des Einzelunternehmens durch die [Y***Beratung_GmbH] steht in krassem Widerspruch zum Plan, dass die Tätigkeit auch in Zukunft weiterhin ausschließlich durch den Berufungswerber erbracht werden soll, ohne diesen durch ein starres Korsett längstmöglich zeitlich (Fixierung einer Vollzeitbeschäftigung) und sachlich (strenges Wettbewerbsverbot) an die aufnehmende GmbH zu binden. Abgesehen davon, dass sich der Berufungswerber nicht einmal während seines aufrechten Geschäftsführungsvertrages zur Verfügungstellung eines bestimmten Teils seiner Arbeitskraft verpflichtet hat, hätte er jederzeit daneben selbst Aufträge annehmen können. Die im Vertrag enthaltene dreimonatige Kündigungsfrist spielt dabei schon deshalb keine Rolle mehr, weil es der GmbH auch ohne Kündigung kaum möglich gewesen wäre, eine bestimmte Tätigkeit so engagiert durchzuführen, wie es von den Auftragnehmern erwartet wird.

Tatsächlich erlangte die aufnehmende Gesellschaft auf Basis dieses Vertragswerkes nur einen praktisch undefinierten und deshalb kaum greifbaren Leistungsanspruch. Ihre Rechtsposition war dabei rechtlich sehr schwer greifbar und bestenfalls eine sehr schwache.

Auch wenn in der Folge die Gewerbeberechtigung auf die aufnehmende GmbH umgeschrieben wurde, hätte der Berufungswerber zumindest in der Übergangsphase ab Oktober 2005 faktisch jederzeit Aufträge akquirieren können. Die fehlende Berechtigung hätte der Berufungswerber gewerberechtlich innerhalb kürzester Zeit parallel zur GmbH auch persönlich erlangen können.

Bis 2010 war der Homepage nicht zu entnehmen, dass das Unternehmen seit 2005 von einer GmbH betrieben wird und die Domain [www.\[Y***-Beratung\].at](http://www.[Y***-Beratung].at) dieser zuzurechnen sein soll. Auch die Änderung der Registrierung bei www.nic.at wurde nicht veranlasst (vgl. *Punkt 2.2.4.3*).

Selbst bei einer Kontaktaufnahme über die E-Mail-Adresse [EMail] hätte ein potentieller Kunde nicht gewusst, dass er mit einer GmbH kommuniziert. Der Berufungswerber hätte es jederzeit in der Hand gehabt, jeden einzelnen Kontakt für sich selbst zu nutzen (vgl. die diesbezüglichen Aussagen des Berufungswerbers unter *Punkt 2.2.4.3*). Daran ändert auch die vom Berufungswerber ins Treffen geführte Signatur der E-Mail nichts, weil sie bei jedem Kontakt jederzeit geändert werden kann (vgl. *Punkt 2.2.4.4*).

Mangels Registrierung der [Y***Beratung_GmbH] im amtlichen Telefonbuch bzw. unter www.herold.at war es zumindest bis 2010 nicht möglich, deren Telefonnummer zu eruieren.

Als Berechtigter der vom Berufungswerber als Kontaktmöglichkeit angebotenen Nummer [Telefon-Nummer-Bw] scheint er selbst in diesen Verzeichnissen auf. Seine Mobilfunknummer [0664/#####] ist eine Geheimnummer und deshalb für außen stehende Dritte überhaupt nicht zuordenbar (vgl. *Punkt 2.2.4.5*).

Wie die Planrechnung (Gutachten A und B) beweist, sollten die Aufträge, die der [Y***Beratung_GmbH] überlassen werden sollten, ausschließlich durch den Berufungswerber selbst abgearbeitet werden. Personal und fremde Dritte waren nicht vorgesehen.

Mangels Klarstellung der Art und des Ortes der Dokumentation allenfalls vorhandener Daten im Einbringungsvertrag sowie eines Nutzungsausschlusses des Berufungswerbers für die Zukunft ergibt sich daraus zwangsläufig die Frage, ob die aufnehmende GmbH überhaupt in die Lage versetzt wurde, Aufträge abzuarbeiten oder gar aufgrund eines vorhandenen Firmenwertes neu zu lukrieren.

Es steht außer Zweifel, dass die [Y***Beratung_GmbH] in den Folgejahren am Markt immer öfter in Erscheinung trat und über diverse branchenbezogene Suchmaschinen im WWW gefunden werden konnte.

Ohne sich mit der vom Berufungswerber ins Spiel gebrachten Problematik der Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte (EStR 2000 Rz 104) rechtlich auseinanderzusetzen, kann deshalb hier festgestellt werden: Wie der Auftritt konkret erfolgte, wie die Kontaktaufnahme von statten ging und wie stark die Vertragspartner in den Jahren nach 2005 die [Y***Beratung_GmbH] und nicht den Berufungswerber als Anbieter einer Leistung am Markt wahrnahmen, muss künftigen Untersuchungen vorbehalten bleiben. Faktum ist, dass den Geschäftspartnern diese Unterscheidung im hier zu beurteilenden Zeitraum ab Oktober 2005 nicht leicht gefallen sein kann.

3.2.2 Fremdverhaltensgrundsatz – Verträge zwischen nahen Angehörigen

Vertragsverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind – im Wege der Beweiswürdigung - nur nach Maßgabe der „Angehörigenjudikatur“ des VwGH steuerlich anzuerkennen.

Diese Voraussetzung wurde mit dem Einbringungsvertrag nicht erfüllt:

3.2.2.1 Allgemein

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nämlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. zuletzt etwa VwGH 28.10.2009, [2005/15/0118](#) mwN).

Diese Beweisregeln gelten auch für Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (vgl. etwa VwGH 21.6.2007, [2006/15/0043](#) mwN) sowie für Verträge zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten werden (vgl. VwGH 29.4.2010, [2005/15/0057](#)). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist nämlich die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches unter Anwendung der obigen Kriterien zu ermitteln.

Da das Finanzamt im konkreten Fall von Anfang an vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen ist, stand diese Judikaturlinie des Höchstgerichtes immer im Zentrum dieses Verfahrens.

3.2.2.2 Kriterienprüfung

Am 28. September 2005 wurden zwischen dem Berufungswerber und der [Y***Beratung_GmbH] der Einbringungsvertrag sowie der Vertrag über die rückwirkende Geschäftsführungsvergütung geschlossen. Am 30. September 2005 wurde der Geschäftsführungsvertrag unterfertigt.

Alle drei Verträge wurden in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang unterzeichnet. Sie sind deshalb zwar nicht als Einheit zu beurteilen, sind aber natürlich dazu heranzuziehen, um ihren Inhalt auszulegen und damit ihren wahren wirtschaftlichen Gehalt zu erforschen. Daraus ergeben sich – wie oben schon erwähnt – mehrere gravierende Elemente, die entweder fehlen, formell unklar bleiben oder aber inhaltlich von Fremden so nicht geregelt worden wären.

a) Definition des Kundenstockes bzw. des Know-hows

Üblicherweise wird das eingebrachte Vermögen durch Verweis auf die Einbringungsbilanz definiert. Nicht darin erfasste Wirtschaftsgüter (Geringwertige Wirtschaftsgüter, unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens etc.) gehen aufgrund ihrer Zugehörigkeit zum Betrieb oder Teilbetrieb anlässlich der Einbringung über, sofern im Einbringungsvertrag – wie hier die Übertragung aller Aktiva und Passiva vereinbart wird (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 12 Tz 103*).

Diese generelle Aussage kann aber dann nicht mehr gelten, wenn die tatsächlichen Verhältnisse ungewöhnlich oder so missverständnisanfällig sind, dass sie fremde Dritte aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht klar und detailliert geregelt hätten. Das ist hier der Fall.

Mit dem Einbringungsvertrag sollten Aktiva mit einem behaupteten Wert von annähernd EUR 1.040.000,00 transferiert werden. Sie bestanden fast ausschließlich aus einem ungewöhnlich hohen „Firmenwert“ von EUR 1.020.800,00 und nur untergeordnet aus den durch die Aufnahme in die Einbringungsbilanz beschriebenen Wirtschaftsgütern (Sachanlagen, Forderungen, Zahlungsmittel).

Dieser Firmenwert war schon alleine deshalb zu hinterfragen und wäre von jedem fremden Dritten nur unter allergrößter Skepsis akzeptiert worden, weil der einzubringende Betrieb – entgegen der Darstellung im Einbringungsvertrag – vom Berufungswerber erst seit Oktober 2004 und nicht seit mehr als zwei Jahren betrieben wurde (vgl. *Punkt 3.1.1 und 3.2.1.1/d*). Trotz dieses höchst auffälligen Ansatzes finden sich im Einbringungsvertrag keine Grundlagen für die Bewertung des Firmenwertes, der innerhalb von nur drei Monaten (aus Sicht des Einbringungsstichtages) bzw. 12 Monaten (aus Sicht des Abschlusses des Einbringungsvertrages) geschaffen worden sein soll.

Das ist vor allem deshalb ungewöhnlich, als es dem allgemeinen Erfahrungsschatz und den gängigen Unternehmensbewertungsregeln entspricht, dass bei Klein- und Mittelbetrieben die persönlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Beziehungen sowie das persönliche Engagement der Unternehmenseigner von vornherein von herausragender Bedeutung für die Höhe der finanziellen Überschüsse ist (*KFS BW1 neu Tz 127*) und der Einbringungsvertrag keinerlei vertragliche Bindung des Berufungswerbers an dessen GmbH enthält. Das wurde durch die nachfolgende Unterfertigung des Geschäftsführungsvertrages und die darin enthaltene Freistellung vom Konkurrenzverbot (siehe oben) noch verstärkt.

Der Einbringungsvertrag definiert den eingebrachten Betrieb sehr allgemein mit „ ... **Unternehmensberatungsbetrieb** mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven ... auf Grundlage der einen integrierenden

Bestandteil dieses Vertrages bildenden Einbringungsbilanz zum 1.1.2005 zum ausschließlichen Zweck der Fortführung ..." (Punkt 2). Weiters wurde das Weiterbestehen sämtlicher rechtswirksamer Verträge zugunsten der aufnehmenden Gesellschaft vereinbart (Punkt 4). Der Vertrag beschreibt weder konkrete Aufträge oder potentielle Auftraggeber noch die im Unternehmensberatungsbetrieb konkret ausgeübten Tätigkeiten bzw. die dabei abgedeckten Teilbereiche nach dem Berufsbild der Unternehmensberater (vgl. oben Punkt 2.1.1.4). Er erwähnt auch nicht, welches spezielle Know-how, welche Kenntnisse und welche Urheberrechte der aufnehmenden GmbH übertragen werden, wo diese unkörperlichen Wirtschaftsgüter dokumentiert sind und worauf die GmbH in der Folge ein Ausschließlichkeitsrecht haben soll.

Unerwähnt bleibt im Vertrag auch, dass der Großteil des Firmenwertes mit der Geschäftsführung der [F_GmbH] im Zusammenhang stand.

Wie oben schon nachgewiesen wurde, kann dieser Auftrag aber ex lege nicht Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein (vgl. u.a. *Punkt 3.1.2.6*), womit er vom im Einbringungsvertrag erwähnten Vermögen („Unternehmensberatungsbetrieb“) nicht mit umfasst war.

Obwohl der Berufungswerber ausdrücklich vom Konkurrenzverbot befreit wurde (siehe unten), erwähnt der Einbringungsvertrag auch keine Dokumentationen zur Abgrenzung der übergebenen Bereiche und Tätigkeiten von denen, die vom Berufungswerber offenbar weiterhin ausgeübt werden dürfen und deshalb nicht übergeben worden sein können.

b) Regelung und Definition der Mitarbeit des Berufungswerbers

Im Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 wird die persönliche Mitarbeit und zukünftige Funktion des Berufungswerbers weder geregelt noch erwähnt. Der Berufungswerber hatte die Geschäftsführungsfunktion bei der [Y***Beratung_GmbH] schon mindestens seit 27. September 2005, dem Tag der Registrierung im Firmenbuch (FN [#####X]), inne.

Schriftlich geregelt wurde dieses Vertragsverhältnis erst am 30. September 2005. Auch dieser Geschäftsführungsvertrag ist jedoch sehr allgemein gehalten, regelt keine bestimmte Arbeitszeit und keinen zu erbringenden Erfolg. Die Kündigungsfrist beträgt 3 Monate und der Berufungswerber unterliegt keinem Wettbewerbsverbot.

Im Zusammenhang mit den hier zu beurteilenden Vorgängen und der Tatsache, dass der Berufungswerber nach der Prognoserechnung der einzige Leistungsträger bleiben sollte (siehe unten), widerspricht das klar den Grundsätzen der Fremdüblichkeit.

c) Prognoserechnung

Die beiden vorliegenden Unternehmensbewertungsgutachten (vgl. oben Punkt 2.2.1) dokumentieren eindeutig, dass es bei der Einbringung nicht angedacht war, vom Berufungswerber unabhängige, fremde Leistungsträger zu beschäftigen. Sie prognostizieren keine Kosten für Fremdleistungen (Personal), sondern gehen ausschließlich davon aus, dass nur der Geschäftsführer tätig wird. Aus dem Gesamtzusammenhang des Sachverhalts ergibt sich klar, dass es sich bei diesem Geschäftsführer ausschließlich um den Berufungswerber persönlich handelt.

- Die Prognosedauer ist identisch mit der Aktivzeit des Berufungswerbers und endet mit dessen geplanter Pensionierung nach etwa 20 Jahren (vgl. Punkt 2.2.1.1 und 2.1.1.3).
- Der Berufungswerber unterstrich diese Tatsache zusätzlich in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007 (vgl. *RV/0762-S/06 Bl. 150 2. Absatz* bzw. oben Punkt 3.2.1.2).

Eine fremde Schlüsselperson, die am Markt so gefragt und so flexibel ist sowie über ihre Arbeitskraft genauso frei verfügen kann wie der Berufungswerber, würde dem Unternehmen nur dann mit einer gewissen Sicherheit auf eine Zeit von 20 Jahren zur Verfügung stehen, wenn er entsprechend entlohnt wird. Dabei würde ein Fremdgeschäftsführer seinen „Marktwert“ nach den Erfahrungen des täglichen Lebens regelmäßig hinterfragen und seine Geschäftsführerentschädigungsforderungen laufend aktualisieren.

Schon unter diesem Gesichtspunkt entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Bezug eines solchen Geschäftsführers entsprechend hoch ausfallen muss, wenn die GmbH nur so geringe Funktionen übernimmt, wie im konkreten Fall (geringfügige Haftungs- und Finanzierungsfunktion, Übernahme der laufenden „Betriebskosten“, etc.) und der einzige Leistungsträger dauerhaft an das Unternehmen gebunden werden soll (siehe unten).

d) Höhe und Modus des Geschäftsführergehaltes – Konnex zum kalkulatorischen Unternehmerlohn für die Unternehmensbewertung

Im Geschäftsführervertrag vom 30. September 2005 wurde eine jährliche Vergütung von EUR 60.000,00 bzw. bei dessen Überschreiben eine Vergütung von 30% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EgT) vereinbart. Eine solche Vereinbarung ist aus folgenden Gründen nicht fremdüblich und ein fremder Geschäftsführer hätte einer solchen Vereinbarung niemals zugestimmt. Das umso weniger, als aus dem gesamten Sachverhalt die starke Abhängigkeit der aufnehmenden Gesellschaft von ihrem einzigen Leistungsträger hervorleuchtet, der offenbar nicht nur über viele Eigenschaften verfügt, die stark nachgefragt aber wenig angeboten werden, sondern der auch als „Marke“ am Markt äußerst gut eingeführt ist. Er kann seine Leistungen dabei sowohl nichtselbständig (etwa als

Geschäftsführer, Vorstand oder auch Teilbereichsverantwortlicher etc.) als auch selbständig (als Unternehmensberater) anbieten und ist, auch was sein örtliches Einsatzgebiet betrifft, dabei hochflexibel.

Will man den Wert eines solchen Mitarbeiters als Geschäftsführerbezug oder in Form eines adäquaten Unternehmerlohnes für die Unternehmensbewertung berücksichtigen, kann man nicht auf allgemein gehaltene Untersuchungen über Geschäftsführergehälter zurückgreifen, sondern muss die speziellen Verhältnisse berücksichtigen. Das Abgabenrecht beurteilt nämlich **nicht fiktive Sachverhalte**, sondern die **tatsächlichen Verhältnisse** (vgl. etwa die Grundaussagen in VwGH 21.10.2004, [2000/13/0136](#) und VwGH 25.2.2003, [97/14/0164](#)).

Schon aus diesem Grund kann zur Beurteilung des konkreten Berufungsfalles die zuletzt vorgelegte Bestätigung der [Consulting_G_GmbH] (*MV 11/2010 Beilage B*; vgl. auch *Punkt 2.2.3.2/f*) nichts beitragen.

Abgesehen davon, dass sie sehr allgemein gehalten ist und nähere Details (Unternehmensgröße, Umsatz, Gewinn, Anzahl Arbeitnehmer, exakte Tätigkeitsbeschreibung etc.) nicht bekannt gegeben wurden, war der zum Vergleich angebotene Geschäftsführer am Unternehmen zu 5% beteiligt und damit nicht mehr als unabhängiger Fremder zu behandeln.

da) Unternehmensbewertungsgutachten A und B

Die Prognoserechnung des **Gutachtens A** (Punkt 2.2.1.1) vom September 2005 ging von einem gleich bleibenden Geschäftsführungsbezug („Unternehmerlohn“) von EUR 60.000,00 aus. Sie ignorierte den zweiten Satzteil, der auf das EgT Bezug nimmt (möglicherweise, weil er bei der Gutachtenserstellung noch nicht geplant war).

Das **Gutachten B** (Punkt 2.2.1.2) verwirft diesen Ansatz unter Hinweis auf mehrere Studien und prognostiziert ihn – ohne aber konkret auf die tatsächliche Tätigkeit des Berufungswerbers einzugehen – im Schätzungswege mit EUR 120.000 (Basislohn EUR 100.000 zuzüglich Dienstgeber-SV-Beiträge, KommSt, DB und DZ). Indem der Gutachter hier den Unternehmerlohn in **doppelter Höhe** prognostiziert, dokumentiert er als neutraler Gutachten gleichzeitig die fehlende Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Dieser Ansatz nimmt allerdings auf die konkreten Verdienstmöglichkeiten und damit auf den Marktwert des Berufungswerbers selbst keine Rücksicht, sondern wird mit allgemeinen Untersuchungen begründet. Richtig kann der Wert des Einmann-Geschäftsführers wohl am ehesten an den von ihm selbst am Markt bisher – auch nichtselbständig - erzielten Einkünften gemessen werden.

db) Berechnungsmodus in Anlehnung an das EgT

Die Fremdunüblichkeit der Geschäftsführungsvereinbarung wird konkret auch dadurch deutlich, dass sie sich am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EgT) orientiert und

dabei den handelsrechtlichen Begriff des [§ 231 Abs. 2 Z 17 HGB](#) übernahm. Sie legte dem Geschäftsführungsbezug das Jahresergebnis nach dem Abzug der Abschreibungen und damit nach dem Abzug der Firmenwertabschreibung in Höhe von jährlich EUR 204.160,00 zugrunde.

Sie reduzierte also die Basis – wie vom Berufungswerber selbst mit Schreiben vom 16. April 2007 bestätigt (*RV/0762-S/06 Bl. 161 Absatz 2*) - ganz erheblich zum Nachteil des Berufungswerbers.

In Wahrheit stellte dieser hier einen Zirkelschluss her. Der exorbitante Firmenwert konnte nur dadurch dargestellt werden, dass der Geschäftsführerbezug in der Prognoserechnung für die Unternehmensbewertung fremdunüblich niedrig gehalten wurde. Eben dieser Firmenwert wurde in der Folge unternehmensrechtlich abgeschrieben und verringerte dadurch wiederum die Basis für die Bemessung des Geschäftsführerbezuges.

dc) Vergleich mit Bezug bei der [F_GmbH]

Diese Beurteilung wird auch durch die vom Berufungswerber wiederholt ins Treffen geführte Bewertung seiner Geschäftsführungstätigkeit für die [F_GmbH] untermauert: Immer wieder pochte er darauf, dass die Absenkung seiner Bezüge in der Krise sowohl vom Landesgericht [Ort_X****] wie auch in der Folge von der Berufungsinstanz (OLG [Ort_Y]) deshalb nicht für nötig erachtet worden sei, weil bei deren Bemessung seine Tätigkeit als Sanierer die rein handelsrechtliche Geschäftsführung bei weitem überwogen habe (vgl. Punkt 2.1.1.4). Seine Tätigkeit für die [F_GmbH] lasse sich nicht in die Tätigkeit eines Beraters, Sanierers und Geschäftsführers aufdividieren und separat betrachten. Das dafür ausbezahlte Entgelt (vgl. Punkt 2.1.1.4) sei angemessen gewesen.

Genau diese Besonderheiten werden von den beiden Unternehmensbewertungsgutachtern aber ignoriert, wenn sie sich zur Angemessenheit der Höhe der Geschäftsführerentschädigung im Rahmen der [Y****Beratung_GmbH] überhaupt nicht (Gutachten A) oder nur sehr allgemein durch die Untersuchung von „Geschäftsführerbezügen“ äußern (Gutachten B). Was für die Angemessenheit des Geschäftsführerbezuges bei der [F_GmbH] gilt, muss schon deshalb sinngemäß auch für den Bezug bei der [Y****Beratung_GmbH] gelten, weil er weiterhin der alleinige Leistungsträger ist und die von der [Y****Beratung_GmbH] übernommenen Funktionen nur sehr gering bis überhaupt vernachlässigbar sind. Was die [Y****Beratung_GmbH] zu leisten im Stande ist, muss ihr vom Berufungswerber laufend zur Verfügung gestellt werden. Diese Leistung des Berufungswerbers ist ein sehr komplexes Angebot, das nicht leicht einordenbar, am Markt jedoch stark nachgefragt war. Wie von ihm selbst ausgeführt waren dafür entsprechend hohe Honorare durchsetzbar.. Dadurch, dass er allein, als einziger Leistungsträger mit diesem sehr speziellen Einsatzgebiet

agierte, sind seine angemessenen Bezüge deshalb nicht – ohne detaillierte weitere Untersuchungen – mit denen anderer Geschäftsführer vergleichbar.

dd) Vergleich mit der Tätigkeit des Berufungswerbers vor der Einbringung

Die fremdübliche Höhe seines Geschäftsführungsbezuges lässt sich deshalb am besten aus den Bezügen ableiten, die er bei seinen früheren Arbeitsverhältnissen (zuletzt etwa [Arbeitgeber_2_AG]) und Aufträgen mit fremden Dritten (z.B. [F_GmbH] ab Oktober 2004) erzielen konnte, wo er im Kern die Leistung anbot, die er als Geschäftsführer der [Y***Beratung_GmbH] für diese erbringen muss. Diese GmbH kann wie oben dargestellt nämlich nur das am Markt anbieten, was ihr durch die Tätigkeit des Berufungswerbers laufend von diesem zur Verfügung gestellt wird.

de) Weitere Argumente des Berufungswerbers für den niedrigen Geschäftsführerbezug

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007 begründete der Berufungswerber seinen niedrigen Geschäftsführerbezug mit der Verlagerung des Unternehmerrisikos auf seine [Y***Beratung_GmbH]. Das schlage sich dort im Rahmen der Unternehmensbewertung durch entsprechende Risikozuschläge und Abschläge ausreichend nieder.

Als Teile dieses Risikos nennt er die Erfolgshaftung gegenüber den Auftraggebern, allfällige Schadenersatzforderungen oder Haftungsansprüche, die Aufwand- und Kostentragung durch die Gesellschaft, die Finanzierungsfunktion der Gesellschaft (nicht abrechenbare Leistungen, ausstehende Forderungen) und die Risikotragung für ausstehende Forderungen.

Dazu muss festgestellt werden:

• *Erfolgshaftung gegenüber den Auftraggebern*

Den Akten ist mangels konkreter Definition bei den einzelnen Aufträgen kein Maßstab für eine Erfolgshaftung als Unternehmensberater zu entnehmen. Die wenigen vorliegenden Vertragsgrundlagen sind im Gegenteil so allgemein gehalten, dass daraus wenn überhaupt dann nur ein sehr begrenztes Haftungsrisiko abgeleitet werden könnte. Ein solches Risiko wurde etwa auch vom Zeugen [Zeuge_MC] verneint.

Der Berufungswerber selbst geht davon aus, dass das (Haftungs-)Risiko als Geschäftsführer höher ist als das eines Unternehmensberaters („die Verantwortung als Geschäftsführer ist einfach eine andere“ vgl. *HV-Protokoll S 4*). Daraus leuchtet aber auch hervor, dass jeder Geschäftsführer für dieses Risiko entlohnt werden muss.

Das entkräftet das Argument des Berufungswerbers weitgehend, dass im Fremdvergleich ein Unternehmensberater, der einer GmbH seine operativen Leistungen als handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer zur Verfügung stellt, damit diese sie einem fremden Dritten anbieten kann, wesentlich weniger verdienen muss als der gleiche

Unternehmensberater, der die operative Leistung direkt einem fremden Dritten anbietet. Er übersieht dabei nämlich, dass der Geschäftsführer – wie von ihm selbst wiederholt eingebracht – neben der „operativen“ Tätigkeit zusätzlich die „handelsrechtlichen Organfunktionen“ wahrzunehmen hat und auch für diese zu entlohnen ist.

- *Schadenersatz, Haftung und Verschuldensmaßstab (vgl. auch Punkt 2.2.1.3)*

Daran vermag auch das Argument des Berufungswerbers nichts zu ändern, einen selbständig tätigen Unternehmensberater treffe ein ungleich höheres Schadenersatzrisiko, da er als Geschäftsführer der [Y***Beratung_GmbH] nur bei der Verletzung von Geschäftsführerpflichten hafte und ein Fehler in der Unternehmensberatung noch lange keinen solchen Verstoß darstelle.

Anders hafte er als Unternehmensberater (hier die GmbH) aber als Sachverständiger ([§ 1299 ABGB](#)) selbst für culpa levissima, wobei ihn zusätzlich die Beweislastumkehr des [§ 1298 ABGB](#) treffe (*MV 11/2010 Pkt. 5*). Das ist zwar grundsätzlich richtig, da ein Unternehmensberater gegen Entgelt eine vorwiegend beratende Tätigkeit, die insbesondere Sachkenntnis erfordert, erbringt (vgl. etwa OGH 19.10.1999, [4 Ob 265/99w](#); 10.7.2001, 4 Ob 145/01d; 13.3.2002, 4 Ob 44/02b). Zu beachten ist dabei aber, dass sowohl der erhöhte Verschuldensmaßstab des [§ 1300 ABGB](#) wie auch die Beweislastumkehr des [§ 1298 ABGB](#) vertraglich abdingbar sind, was auch durchaus üblich ist (vgl. dazu Pkt. 8 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Unternehmensberater, Stand März 2006, www.wko.at/ubit/ub/ub_agb_2006.pdf). Zudem verfügte sowohl der Berufungswerber als Einzelunternehmer wie in der Folge auch die GmbH über eine Haftpflichtversicherung (vgl. *Punkt 2.2.4.1*).

- *Aufwands- und Kostentragung durch die Gesellschaft*

Der Berufungswerber führt ins Treffen, die aufnehmende GmbH trage Aufwendungen und Kosten, erklärt diese Position aber nicht näher. Die vorliegenden Prognoserechnungen berücksichtigen Sachaufwendungen von etwa 6,5% (Gutachten B Jahr 2006) bis etwa 8% des Umsatzes (Gutachten A und Gutachten B Jahr 2025), die zu einem kleinen Teil auf Abschreibungen der Büroinfrastruktur und großteils auf PKW-Kosten entfallen. Die Anstellung eigenen Personals bzw. dauerhafte Beschäftigung von Dritten war nicht geplant.

- *Finanzierungsfunktion der Gesellschaft (nicht abrechenbare Leistungen, ausstehende Forderungen) sowie Risikotragung für ausstehende Forderungen*

Die vom Berufungswerber vorgebrachte Finanzierungsfunktion ist durch den Modus der Abrechnung (in der Regel monatlich und sehr zeitnah), durch übliche á conto Zahlungen sowie durch Bankgarantien vernachlässigbar (siehe „deposit“ beim Auftrag [Ort_J***] – *Punkt 2.1.2.1* - sowie die Aussagen des Zeugen [Zeuge_MC]). – *RV/0380-S/06 Bl. 113 Absatz 3*).

Zusammengefasst kann also festgestellt werden, dass diese Argumente zwar Niederschlag bei der Bemessung des Geschäftsführungsbezuges finden müssen, sich ihre Auswirkung aber auf ein untergeordnetes Maß reduzieren muss bzw. zum Teil sogar vernachlässigbar ist.

3.2.2.3 Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte im Sinne der EStR 2000 Rz 104

In diesem Zusammenhang brachte der Berufungswerber auch die aktuelle Diskussion rund um die Bestimmung der **EStR 2000 Rz 104** ins Spiel (vgl. *Punkt 1.3.2.3*).

Darin kommt die Verwaltung zum Schluss, dass die Einkünfte prinzipiell demjenigen zuzurechnen sind, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (Verweis auf VwGH 25.02.1997, [92/14/0039](#); 9.07.1997, [95/13/0025](#); 21.07.1998, [93/14/0149](#)). Die Einkunftsquelle kann sich dabei auch auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt wäre demnach derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Für Zeiträume ab 2010 sollen die Einkünfte einer "zwischengeschalteten" GmbH unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen unmittelbar an die natürliche Person erfolgen, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Das wäre dann der Fall, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (z.B. "Drittanstellung" von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (z.B. Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler).

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes soll insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern sprechen. Bloße Hilfstätigkeiten (z.B. Sekretariat) sollen jedoch zu keinem eigenständigen geschäftlichen Betrieb führen (z.B. Gutachtenstätigkeit eines Universitätsprofessors mit seiner Ehefrau als einziger Sekretärin).

Abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat gem. [§ 1 UFG](#) weisungsfrei gestellt und damit an interne Verwaltungsanweisungen wie Richtlinien nicht gebunden ist, befasst sich diese Erlasssstelle ausschließlich mit der laufenden Zurechnung von Einkünften. Sie äußert sich nicht zur hier konkret relevanten Frage, ob auf Grundlage dieses Einbringungsvertrages ein Betrieb tatsächlich übertragen wurde. Faktum ist es nämlich, dass die Möglichkeit Leistungen am Markt anzubieten und damit betriebliche Einkünfte (im Sinne eines tätigkeitsbezogenen

Betriebsbegriffes) zu erzielen nicht zwangsläufig mit der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über wesentliche Betriebsgrundlagen eines Betriebes (im Sinne eines sachbezogenen Betriebsbegriffes) verbunden sein muss.

Es ist aus diesem Grund auch nicht ausgeschlossen, die Übertragung eines Betriebes zu verneinen, einem „Nachfolger“ aber trotzdem Einkünfte zuzurechnen.

[§ 24 BAO](#) regelt nämlich nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften (*Doralt/Toifl in Doralt*, EStG^{14.Lfg.}, § 2 Tz 110; VwGH 20.9.1988, [87/14/0167](#); 16.3.1989, [89/14/0024](#); 31.3.1998, [98/13/0039](#)). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken (*Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, [§ 2 EStG 1972](#), Tz 11 und 15). Für die Zurechnung von Einkünften kommt es nämlich entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 20.9.1988, [87/14/0167](#)). Die Einkünfte sind dem zuzurechnen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (*Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, EStG 1972, § 2 Tz 11; VwGH 27.8.2008, [2006/15/0013](#)).

Damit ist die Zurechnung der Einkünfte aus dem Auftrag [Projekt_E] sowie der Geschäftsführung für die [F_GmbH] nach dem 28. September 2005 strikt davon zu trennen, ob an diesem Tag tatsächlich das Wirtschaftsgut (die Gesamtsache) „Betrieb“ an die [Y***Beratung_GmbH] übertragen wurde. Die zukünftige Zurechnung der Einkünfte steht in keinem zwingendem Abhängigkeitsverhältnis von der zukünftigen Zurechnung des am 28. September 2005 bestehenden Betriebes. Der Einwand des Berufungswerbers geht insofern ins Leere.

Im konkreten Fall ist die Übertragung eines Betriebes schon von vornherein zu verneinen, da die Einkünfte aus der Geschäftsführung [F_GmbH] solche aus nichtselbständiger Arbeit waren und der Auftrag [Projekt_E] für sich weder einen Betrieb darstellte noch so klar konkretisiert war, dass er in wirtschaftlicher Betrachtungsweise übertragbar war bzw. am Markt in dieser Form einen eigenständigen Wert gehabt hätte (siehe *Punkt 3.2.3*).

3.2.2.4 Fremdverhaltensgrundsatz - Zusammenfassung

Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG ist, dass das Vermögen **auf Grundlage des schriftlichen Einbringungsvertrages** übertragen wird. Diese Bedingung ist hier nicht erfüllt:

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. Dazu zählt etwa auch das damals bereits existente aber nicht zur Vertragsgrundlage erklärte Gutachten A.

Der gesamte Erfolg des „Beratungsunternehmens“ basiert ausschließlich auf dem **Ruf und Wissen des Berufungswerbers als Schlüsselperson**. Die Wertschöpfung des Beratungsunternehmens ist deshalb fast ausschließlich auf diesen zurückzuführen. Trotz dieser Tatsache erfolgte - wie oben dargestellt - keine klare zivilrechtliche Abgrenzung bzw. Übertragung von Know-how, die der [Y***Beratung_GmbH] eine gesicherte Rechtsposition vermittelt hätte. Schon gar nicht gilt dies für ein Ausschließlichkeitsrecht, wie es unter Fremden üblich wäre. Die spätere oder parallele Eigennutzung seines Know-hows und seiner Fähigkeiten durch den Berufungswerber zu eigenen Erwerbszwecken wurde nicht klar und deutlich ausgeschlossen, sondern im Gegenteil durch die Freistellung vom Wettbewerbsverbot sogar ermöglicht.

Der erkennende Senat kann deshalb der Meinung des Berufungswerbers nicht folgen, dass davon auszugehen sei, dass auch im Falle der direkten Erteilung eines Auftrages an ihn persönlich eine weitgehende Weiterverrechnung der vereinbarten Honorarerlöse an die Gesellschaft erfolgen würde (*Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007, Punkt 2.2.4 letzter Absatz – RV/0762-S/06 Bl. 150*). Dafür bietet die Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte, keine klaren rechtlichen Grundlagen und schon gar nicht eine unwiderrufliche Verpflichtung des Berufungswerbers. Bei der Höhe des in Frage stehenden Transaktionsvolumens von annähernd EUR 1.040.000,00 wäre dieses Streitrisiko von Fremden niemals eingegangen worden.

Die Nachfrage nach der Beratungsleistung ist augenscheinlich sehr stark mit der Person des Berufungswerbers verknüpft. Der Bestand eines Kundenstockes kann in der Beratungsbranche für die GmbH aber nur dann ausreichend gesichert sein, wenn keine Abhängigkeit von einem alleine tätigen Leistungsträger, der seine Dienste am Markt jederzeit wieder direkt anbieten kann, gegeben ist. Eine solche Sicherung wäre wohl nur gegeben, wenn mehrere Know-how-Träger und mehr (Leit)Personal vorhanden wären und wenn die Rechtsposition der GmbH etwa durch Konkurrenzverbote klar und dauerhaft gesichert wäre (vgl. dazu etwa auch *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, Wien 1998, Seite 1*).

Das kann aber – aufgrund der eigenen Prognoserechnung – gänzlich ausgeschlossen werden, geht diese doch mangels Ansatzes von Personal- bzw. Fremdleistungen ohne Zweifel von der

Annahme aus, dass **nur der Berufungswerber selbst als Geschäftsführer und einziger Leistungsträger** tätig werden wird. Darüber hinaus gehende Lohn/Gehaltskosten oder Fremdleistungen wurden nicht prognostiziert und die geplanten Erlöse überschreiten trotz jährlicher Steigerung niemals die Arbeitskapazität des Berufungswerbers. Das ergibt sich auch aus der Aussage des Zeugen [Zeuge_MC] in der mündlichen Verhandlung zum Verfahren RV/0380-S/06 (Kapitalertragsteuer). Er gab an (Originalzitat aus der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme):

*Befragt durch den Referenten, wie sich die zeitliche Komponente bei der Vergütung von € 210.000,-- pro Jahr bemessen habe, führt der Zeuge an: Diese zeitlichen Überlegungen hat in erster Linie Mag. [Y***] selbst getroffen. Er ging davon aus, dass es sich ca. um eine Halbtags­tätigkeit handeln würde. Soweit erinnerlich wurden dann 120 Tagessätze der Berechnung zu Grunde gelegt.*

Vergleicht man diese Aussagen mit den vom Gutachten B für 2025 prognostizierten und inflationsbereinigten Einnahmen von EUR 411.800, wird ersichtlich, dass dieser Umsatz durchaus vom Berufungswerber allein erzielt werden hätte können (vgl. auch Gutachten [GutachterB***WTGmbH] Seite 20 unten – RV/0762-S/06 Bl. 293).

Dass die Planung **keine Personal- oder Fremdleistungskosten** berücksichtigt, muss als Beweis dafür gewertet werden, dass es trotz des eingebrachten Auftrages [Projekt_E], bei dem – zumindest ab 2006 – Leistungen von der [F_GmbH] zugekauft wurden, **auf Dauer nicht geplant war, vom Konzept des Einmannunternehmens abzugehen.**

Die Juniorconsultants waren zwar offensichtlich schon ab Ende September 2005 tätig, wurden aber nur für das erste Halbjahr 2006 zwischen der [F_GmbH] und der [Y***Beratung_GmbH] abgerechnet.

Zum Grund für die fehlende Abrechnung äußerte sich der damals allein verantwortliche Berufungswerber trotz Aufforderung nicht, weshalb nicht beurteilt werden kann, ob die Abrechnung aufgrund des Interesses der [F_GmbH] an einer Beteiligung an der [Ort_E_Drittstaat_XYZ] oder zur Begünstigung des Berufungswerbers (verdeckte Ausschüttung und anschließende Einlage in die [Y***Beratung_GmbH]) unterblieben ist. Die Präambel im Dienstvertrag „[Juniorconsultant_1]“ vom Jänner 2006 (ABNr. 152041/09 Bl. 284) sowie die für 2005 unterbliebene Weiterverrechnung der Kosten der Juniorconsultants ([F_GmbH] an den Berufungswerber bzw. die [Y***Beratung_GmbH]) deuten darauf hin, dass der Einsatz von [Juniorconsultant_1] und [L***] zumindest bis Anfang 2006 vom Kooperations- bzw. Beteiligungsinteresse der [F_GmbH] getragen war. Dafür spricht auch, dass die Planrechnungen der Gutachten A und B aus der Sicht bis September 2005 keine Personalkosten prognostizierten.

Der derzeitige Aktenstand zeigt deutlich, dass der Berufungswerber nicht klar zwischen seinen Funktionen als Geschäftsführer der [F_GmbH], als deren künftigen Gesellschafter, als Einzelunternehmer sowie als Geschäftsführer bzw. Gesellschafter der [Y***Beratung_GmbH] getrennt hat (siehe auch verdeckte Ausschüttung wegen der Verrechnung von Kilometergeld – Punkt 1.2.4).

Auch daraus leuchtet die starke Abhängigkeit der aufnehmenden Gesellschaft von ihrem Geschäftsführer hervor, der offenbar nicht nur über viele Eigenschaften verfügt, die stark nachgefragt aber wenig angeboten werden, sondern der auch als „Marke“ am Markt sehr gut eingeführt ist. Er kann seine Leistungen dabei sowohl selbständig wie auch nichtselbständig anbieten und ist, auch was sein örtliches Einsatzgebiet betrifft, absolut flexibel.

Das alles führt dazu, dass ein fremder Erwerber diesen Firmenwert nur mit großer Skepsis als realistisch eingeschätzt hätte und für eine ausreichende Absicherung seiner Position gesorgt hätte:

- Er hätte sich in diesem Fall – unter Ausklammerung der persönlichen Kenntnisse des bisherigen Geschäftsführers (vgl. *Punkt 2.2.5*) - durch die exakte Beschreibung und die Einräumung eines Ausschließlichkeitsrechtes auf den Kundenstock, das Know-how sowie die Konzepte des Berufungswerbers abgesichert.
- Gerade unter dem Gesichtspunkt, dass es zumindest höchst fraglich ist, ob die Übernahme der Alleingeschäftsführung überhaupt Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein darf (vgl. *Punkt 3.1.2.6*), hätte ein fremder Erwerber darauf bestanden, die prognostizierten Aufträge klar zu umschreiben und deren Zugehörigkeit zum übergehenden Vermögen sicher zu stellen, und nicht bloß von der Übergabe „des Unternehmensberatungsbetriebes“ gesprochen. Daran kann auch die Behandlung eines Betriebes als Gesamtsache nichts ändern (vgl. Vorbringen des Berufungswerbers unter Hinweis auf [§ 1409 ABGB](#), *Punkt 1.3.4*). Wenn nämlich eine Tätigkeit überhaupt nicht Teil des (Unternehmensberatungs-) Betriebes sein kann, wird es auch nicht über diese zivilrechtliche Bestimmung dazu.
- Falls sich ein Käufer überhaupt auf eine so lange Prognosedauer eingelassen hätte, hätte er natürlich auch eine bis an die Grenzen der Sittenwidrigkeit reichende Bindung des Alleingeschäftsführers an das Unternehmen vereinbart. Denkbar wären etwa eine sehr lange Kündigungsdauer, ein maximal ausgedehntes Wettbewerbsverbot für die Zeit der Geschäftsführung der [Y***Beratung_GmbH] und eine Mindestdauer nach der Beendigung dieser Tätigkeit sowie auch der Vereinbarung einer persönlichen Haftung (Pönale) für den Fall der Verweigerung der Leistungen durch den einbringenden Geschäftsführer vor dem Ablauf der prognostizierten Unternehmensdauer gewesen.

Korrespondierend dazu hätte der Berufungswerber einer solchen Bindung an das Unternehmen fremdüblicherweise nur dann zugestimmt, wenn seine Tätigkeit dauerhaft und seinem Marktwert entsprechend entlohnt worden wäre.

Genau diese Entlohnung hätte aber den oben schon angesprochenen Zirkelschluss (vgl. *Punkt 3.2.2.2/db*) aufgelöst und die Darstellbarkeit eines derart hohen Firmenwertes verhindert. Der vorliegende Einbringungsvertrag wäre in dieser Form damit aber zwischen Fremden nicht geschlossen worden. Fremde wären eine solche Vereinbarung unter den gegebenen besonderen Umständen nur mit wesentlich klareren Formulierungen (Definition des „Firmenwertes“), unter sehr viel strengeren (Wettbewerbsverbot etc.) und völlig anderen (z.B. Höhe des Geschäftsführungsbezuges) Bedingungen eingegangen. Die gesamte Vereinbarung ist weder klar noch fremdüblich. Es liegt damit keine steuerlich wirksame Einbringung vor.

Daran kann auch der Hinweis des Berufungswerbers auf die beim **Firmenbuchgericht** vorgenommene Überprüfung der Einbringung nichts ändern. Wenngleich das Gericht bei der Eintragung ins Firmenbuch – wie vom Berufungswerber vorgebracht – prüfen muss, ob sie gegen zwingende handelsrechtliche Normen wie insbesondere die Gläubigerschutzbestimmungen verstößt (vgl. etwa OGH 31.8.2006, [6 Ob 123/06s](#)), ergibt sich daraus keine Bindungswirkung für das Steuerrecht. Für die Regelung der Einbringung gem. Art. III UmgrStG gibt es keine Anknüpfung an Rechtsfiguren und Tatbestände des Unternehmensrechts. Die Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG ist daher ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 12 Tz 31).

Unabhängig davon ist auch die von der Verwaltungsübung eingeräumte Indizwirkung für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes (Rz 674 UmgrStR) nur dann denkbar, wenn der Wissensstand des Firmenbuchgerichtes dem Stand der Abgabenbehörde entspricht. Das kann im gegenständlichen Fall schon deshalb ausgeschlossen werden, weil dem Firmenbuch vor der Eintragung eigenen Angaben des Berufungswerbers zufolge nur ein Unternehmensbewertungsgutachten vorgelegt wurde (*MV 11/2010 Seite 12 f*). Da die Eintragung mit 27. September 2005 erfolgte, kann damit nur das Gutachten A gemeint sein. Wie dieser Berufsentscheidung zu entnehmen ist, stellt sich der Sachverhalt aber tatsächlich wesentlich differenzierter dar, wie dies auf den insgesamt nur 7 (!) Seiten dieser Untersuchung zum Ausdruck kommen kann. Aus diesem Grund ist selbst eine Indizwirkung der Firmenbucheintragung zu verneinen.

3.2.3 Wirtschaftlicher Gehalt der Einbringung – keine Rückwirkung

Der wahre wirtschaftliche Gehalt des „Einbringungsvorganges“ liegt damit nicht in der Überlassung des gesamten lebenden Betriebes auf Grundlage eines Einbringungsvertrages.

Maßgebendes Kriterium für den Übergang eines Betriebes sowie dessen Firmenwertes von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft ist nämlich, dass der aufnehmenden GmbH die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die sonstigen Faktoren, welche sich im Firmenwert niederschlagen, auf einer vertraglichen Grundlage überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und gegen die GmbH kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter besteht (vgl. BFH 2.9.2008, X R 32/05). Diese Voraussetzungen sind mangels fremdüblichem Einbringungsvertrag und mangels tatsächlicher Übertragung des rein tätigkeitsbezogenen, höchstpersönlichen Betriebes des Berufungswerbers nicht gegeben.

Die Bestimmungen des Art. III UmgrStG kommen damit nicht zur Anwendung und eine steuerliche Rückwirkung des Vorganges ist ausgeschlossen.

Der Vorgang durch den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 stellt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ([§ 21 BAO](#)) wie folgt dar:

- a) Im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28. September 2005) wurde der [Y***Beratung_GmbH] die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die körperlichen Wirtschaftsgüter des Unternehmensberatungsbetriebes verschafft und diese übernahm die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten. Zivilrechtlich wurde diese Vereinbarung rückwirkend auf den 1. Jänner 2005 abgeschlossen und durch die Einbringungsbilanz dokumentiert.
- b) Der Berufungswerber überließ seiner [Y***Beratung_GmbH] aufgrund der zivilrechtlich vereinbarten Rückwirkung der Einbringung den Cash-Flow aus den Nettofrüchten seines Unternehmensberatungsbetriebes sowie die als Geschäftsführer der [F_GmbH] von 1. Jänner bis 28. September 2005 erzielten Einkünfte.
- c) Als „Gegenleistung“ entnahm der Berufungswerber dem Unternehmensberatungsbetrieb liquide Mittel von EUR 180.000,00.
Zusätzlich übernahm die [Y***Beratung_GmbH] einen kurz vorher vom Berufungswerber mit dem Verwendungszweck „Privatentnahme“ aufgenommenen Kredit in Höhe von EUR 840.000,00. Schon aus dieser Bezeichnung leuchtet nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats hervor, dass diese Fremdmittel nicht zur Finanzierung betrieblicher Anschaffungen aufgenommen wurden. Tatsächlich dienten die EUR 840.000,00 der Veranlagung in Form von zwei Lebens- bzw. Kapitalversicherungen (vgl. *Punkt 2.2.2/e*).

Wie oben dargestellt rekonstruierte das Gutachten B den Wert des Eigenkapitals zum 28. September 2005 nach Berücksichtigung dieser Entnahmen mit minus EUR 825.000,00 (vgl. *Punkt 2.2.2/b*).

d) Gleichzeitig überließ der Berufungswerber eigenen Angaben zufolge der

[Y***Beratung_GmbH] den Auftrag „[Projekt_E]“ zur zukünftigen Bearbeitung.

Weder der Bestand noch der Umfang dieses Auftrages und der exakte Auftragnehmer waren zu diesem Zeitpunkt aber klar definiert. Es gab offenbar nur ein mündliches Grundsatzübereinkommen mit dem gemeinsamen Machthaber Dr. [Eigentümer_O]. Die mit der Ausgangsrechnung 10/5 abgerechneten Leistungen wurden zum größten Teil erst im Oktober erbracht.

e) Zusätzlich übertrug der Berufungswerber eigenen Angaben zufolge seiner GmbH das der Geschäftsführung der [F_GmbH] zugrunde liegende Auftragsverhältnis. Tatsächlich war diese Tätigkeit aber nicht Teil des Unternehmensberatungsbetriebes und damit auch nicht vom Einbringungsvertrag mit umfasst.

Weder der Auftrag [Projekt_E] wie auch die Geschäftsführung der [F_GmbH] waren zum 28. September 2005 rechtlich und faktisch so verfestigt und unabhängig vom Berufungswerber übertragbar, dass sie marktfähig gewesen wären. Der erstgenannte Auftrag war weder hinsichtlich des Leistungsinhaltes noch der exakten Vertragspartner so weit individualisiert, dass ein fremder Dritter sie erworben hätte, ohne über die dabei fixierten ausführenden Personen rechtlich verfügen zu können. Das gilt auch für das zweite Rechtsverhältnis, das zudem so stark vom Berufungswerber selbst geprägt war, dass er (als nichtselbständiger Erwerbstätiger) nicht ausgetauscht werden konnte, und das schon deshalb nicht einem Unternehmensberatungsbetrieb zugerechnet werden kann.

Alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden, stellen eine **verdeckte**

Ausschüttung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Das gilt auch dann, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988¹⁵, § 8 Rz 109 mit weiteren Nachweisen).

Obwohl keine formale Bindungswirkung zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer existiert, ist der Begriff auf diese Abgabe insofern übertragbar als damit Vorteile gemeint sind, die der Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Der Zufluss einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter kann sich allerdings zeitlich gravierend von seiner Gewinnauswirkung in der Körperschaft unterscheiden. Er tritt nämlich im Zeitpunkt der Bereicherung des Gesellschafters

ein (vgl. zusammenfassend Doralt/Kirchmayr in Doralt, EStG⁸, § 27 Rz 35; VwGH 29.4.2010, [2005/15/0057](#)).

Der Einbringungsvorgang laut Vertrag vom 28. September 2005 war in seiner Gesamtheit nicht fremdüblich. Der Wert der Gegenleistung der [Y***Beratung_GmbH] war wesentlich höher als der Wert der Leistung des Berufungswerbers, womit ohne Zweifel eine fremdunübliche verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Berufungswerber vorliegt.

3.2.4 Höhe der verdeckten Ausschüttung

Die Höhe der Bereicherung des Berufungswerbers, die ausschließlich auf gesellschaftsrechtlichen Gründen beruht, lässt sich wie folgt ermitteln bzw. schätzen:

Mangels ausreichender Konkretisierung sowie einer gesicherten Rechtsposition der „übernehmenden“ Gesellschaft hinsichtlich des Auftrages [Projekt_E] sowie der Überlassung des Berufungswerbers als Geschäftsführer an die [F_GmbH] kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese Aufträge aufgrund des Einbringungsvorganges übergegangen sind.

Der Umstand, dass die Leistungen in der Folge durch die [Y***Beratung_GmbH] abgerechnet wurden, steht nicht ursächlich mit dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 zusammen. Diese Möglichkeit der GmbH, ihre Leistungen am Markt anzubieten, resultiert nicht aus der Einbringung, sondern beruht auf der späteren unterpreisigen Überlassung der persönlichen Arbeitskraft durch den Berufungswerber an seine Gesellschaft.

Das bedeutet, dass mit dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 an die [Y***Beratung_GmbH] nur die vorhandenen körperlichen Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Im Gegenzug übernahm die GmbH die vorhandenen Verbindlichkeiten. Es handelte sich dabei jeweils um einzelne Wirtschaftsgüter und keinen Betrieb.

Der Wert des vom Berufungswerber auf Grundlage des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005 an die [Y***Beratung_GmbH] übertragenen Vermögens ist mit dem Wert zu schätzen, der vom Gutachten B ermittelt wurde. Auf Seite 9 leitete der Gutachter dort den Wert des negativen Eigenkapitals zum 28. September 2005 unter Adaptierung der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2005 mit EUR 825.000,00 ab (vgl. *Punkt 2.2.2/b*).

Daraus geht hervor, dass die aufnehmende GmbH um EUR 825.000,00 mehr an (Bank)Verbindlichkeiten als Vermögenswerte übernahm. Damit wendete sie mit der „Einbringung“ dem Berufungswerber einen fremdunüblichen Vermögensvorteil in dieser Höhe zu.

4 Steuerklausel

In Punkt 4. der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2007 wurde ausdrücklich auf die auflösende Bedingung im Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 hingewiesen. Diese Regelung lautet (Punkt Achtens):

Die gegenständliche Einbringung erfolgt unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes.

Dieser Vertrag wird daher unter der Voraussetzung abgeschlossen, dass der Betriebseinbringung die Abgabenbefreiungen gemäß Artikel III Umgründungssteuergesetz zukommen.

Die rechtskräftige Versagung dieser Befreiung gilt als auflösende Bedingung, sodass in diesem Falle der Vertrag als nicht errichtet gilt und jeder Vertragsteil das inzwischen etwa Empfangene wieder zurückzustellen hat.

Der Eintritt oder Nichteintritt dieser auflösenden Bedingung bedarf jedoch keines Nachweises gegenüber dem Firmenbuch.

Dazu ist zu sagen, dass so genannte Steuerklauseln steuerlich unbeachtlich sind. Ist nämlich ein Abgabensanspruch einmal entstanden, so ist der Wegfall des Abgabenspruches durch nachträgliche Dispositionen des Steuerpflichtigen ausgeschlossen.

Eine an eine bestimmte steuerliche Behandlung anknüpfende auflösende Bedingung verhindert dabei weder das Entstehen des Abgabenspruches noch führt sie dazu, dass ihr Eintritt den Abgabenspruch zum Wegfall bringt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 4 Tz 11 mwN). Die vom Berufungswerber ins Treffen geführte Bedingung ist deshalb steuerlich unbeachtlich.

5 Sache des bekämpften Bescheides

Wie vom Unabhängigen Finanzsenat schon am 7. April 2008 klargestellt wurde, bewegt sich seine Überprüfungs- und Abänderungsmöglichkeit in den Grenzen, die das Finanzamt mit der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides gesteckt hat. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist nämlich nur die Sache des Bescheides der Abgabenbehörde 1. Instanz (vgl. UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06; *Ritz*³, § 289 Tz 38).

Verdeckte Ausschüttungen sind anhand der Beschreibung des Vorteiles, des Zuflusstages und ihrer Empfänger zu individualisieren (vgl. *Schwaiger*, SWK 25/2010, S 777 f). Im konkreten Fall erfolgte das durch den Spruch des Abgabenbescheides sehr klar.

Dieser lautet:

„Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer

*Die Festsetzung der Abgabe erfolgt hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung (Vorteilszuwendung) im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die [Y***Beratung_GmbH] zum 28.09.2005.*

Die festzusetzende Kapitalertragsteuer beträgt 25% von EUR 1.020.000,00, also EUR 255.000,00.

Auch wenn man über den Stil dieser Formulierung diskutieren kann, ist damit die Sache des zweitinstanzlichen Verfahrens für jeden sachkundigen Leser durch den angenommenen

Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift (VwGH 20.11.1997, [96/15/0059](#)) unmissverständlich umrissen. Es handelt sich dabei um die vom Finanzamt unterstellte verdeckte Ausschüttung der [Y***Beratung_GmbH] an den Berufungswerber durch den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005.

Der Unabhängige Finanzsenat hat deshalb über andere im Zuge des konkreten Verfahrens hervorgekommenen Vermögensflüsse zwischen dem Berufungswerber und Kapitalgesellschaften, an denen er (mittelbar) beteiligt war, nicht abzusprechen. Ob diese fremdunüblich gewesen sind und damit zu verdeckten Ausschüttungen geführt haben, kann nur durch die Abgabenbehörde 1. Instanz in getrennten Verfahren entschieden werden. Diese Vorgänge basieren nämlich nicht auf dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005, sondern auf anderen Grundlagen. Sie fanden parallel dazu bzw. nach dem Einbringungsvertrag statt:

- a) Rückwirkend gewährter Geschäftsführungsbezug laut Vertrag vom 28. September 2005 in Höhe von EUR 45.000,00
(vgl. *Punkt 2.2.1.2*).

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen; es sei denn, der Gesetzgeber selbst hat diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (nach der Vorschrift offenbar zugrundeliegenden Absicht) durchbrochen (VwGH 27.1.1994, [93/15/0161](#)). Das ist hier aber – mangels Anwendbarkeit des UmgrStG – nicht der Fall.

- b) Überhöhte Auszahlung Kilometergeld (vgl. *Punkt 2.1.4*)

Mit dem mit 3. Juni 2009 datierten und an die [Y***Beratung_GmbH] gerichteten KEST-Haftungsbescheid (Zustellung 29. Juni 2009; *ABNr. 152041/09 Ablage hinter „Laufzettel“*), sprach das Finanzamt über die „Kapitalertragsteuer lt. Tz 1 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes“ ab.

Tz 1 des Berichtes befasst sich ausschließlich mit der Überlassung des Audi A8 durch den Berufungswerber an die [Y***Beratung_GmbH]. Tz 4 spricht aus, dass die anteiligen Aufwendungen der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sind, und berechnet diese Abgabe. Dieser Bescheid sprach also nur über diesen Aspekt und weder über den Geschäftsführungs- noch über den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 ab. Ein Einfluss dieser Erledigung auf den hier zu beurteilenden Bescheid ist schon aus diesem Grund auszuschließen.

- c) Fremdfinanzierungskosten für die Übernahme des Kredites in Höhe der verdeckten Ausschüttung von EUR 825.000,00 für die Zeit ab 29. September 2005.
Ist vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, so sind die damit

zusammenhängenden Aufwendungen für Fremdkapital als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. VwGH 17.10.2007, [2006/13/0069](#)). Eine allfällige diesbezügliche Bereicherung des Berufungswerbers kann erst nach dem Einbringungsvertrag stattgefunden haben.

- d) Möglicherweise fremdunübliche Nichtverrechnung bzw. zu niedrige Verrechnung der Überlassung der beiden Juniorconsultants ([Juniorconsultant_1] und [L**]) durch die [F_GmbH] (vgl. *Punkt 2.1.2.2/b*). Auch dies erfolgte nach dem Einbringungsvertrag.

Diese Sachverhaltsbereiche sind nicht Teil des hier zu beurteilenden erstinstanzlichen Bescheides und sind durch die Rechtsmittelbehörde deshalb hier nicht steuerlich zu würdigen.

6 Qualität des bekämpften Bescheides, Begründung und Direktvorschreibung im Sinne des [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#)

Der Berufungswerber wendete ein, es habe sich bei der streitgegenständlichen Erledigung um keinen Bescheid, sondern um eine bloße Mitteilung an ihn gehandelt (*Berufungsergänzung vom 30. März 2010; MV 4/2010*). Es sei weder seine Gesellschafterfunktion erwähnt noch sei zu entnehmen, warum im gegenständlichen Fall die gesetzlich nur ausnahmsweise vorgesehene Direktvorschreibung der KEST an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt sei, weshalb dies auch der Unabhängige Finanzsenat nicht feststellen könne. Der Ausnahmetatbestand sei nämlich von der 1. Instanz festzustellen und dürfe vom Unabhängigen Finanzsenat nur überprüft, nicht aber selbständig festgestellt werden. Es sei etwa auch nicht erhoben worden, ob die Bonität der [Y***Beratung_GmbH] ausreichend gewesen sei.

Der hier zu beurteilende KEST-Bescheid ist mit 20. Mai 2009 datiert und wurde am 22. Mai 2009 zugestellt. Die Begründung zum ESt-Bescheid, auf die er verweist, ist ebenfalls mit 20. Mai 2009 datiert, wurde aber erst mit 27. Mai 2009 zugestellt. Diese Begründung verweist wiederum auf den Einkommensteuerbescheid vom 25. Mai 2009. Der steuerliche Vertreter schloss daraus, es könne nicht festgestellt werden, worauf sich der Hinweis in der Begründung des KEST-Bescheides beziehe. Entweder auf den „alten“ Einkommensteuerbescheid, der vom Unabhängigen Finanzsenat aufgehoben worden war (UFS 27.5.2008, RV/0762-S/06), oder auf den „neuen“ Einkommensteuerbescheid, der aber im Zeitpunkt der Erlassung des KEST-Bescheides noch nicht existierte. Der Amtsbeauftragte bestritt diese Behauptungen.

Dazu ist zu sagen:

Der Kapitalertragsteuerbescheid ist an den Berufungswerber adressiert und weist ihn damit zweifellos als Bescheidadressaten aus. Seine Position sowie die Sache ist durch den Bescheidspruch (vgl. *Punkt 5*) klar umrissen.

Die Sache des erst- und damit auch zweitinstanzlichen Verfahrens ist damit die Beurteilung des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005.

Wenngleich der Berufungswerber mit seinem Einwand hinsichtlich der zusätzlichen Begründung tatsächlich ein beachtliches Problem aufzeigt, ist darauf hinzuweisen, dass es sich dabei nur um einen Verfahrensfehler handeln kann, der durch die umfassende Begründung in dieser Berufungsentscheidung saniert wird. Eine fehlende Begründung – auch des Ermessens – kann durch die Rechtsmittelbehörde jederzeit nachgeholt werden.

Was die Direktvorschreibung der KEST an den Berufungswerber als Empfänger der Kapitalerträge angeht, ist sein Einwand unberechtigt.

[§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) sieht zwei Möglichkeiten vor, bei deren Vorliegen die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge (ausnahmsweise) direkt vorzuschreiben ist:

1. Wenn der zum Abzug Verpflichtete (hier die [Y***Beratung_GmbH]) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.
2. Wenn der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die verdeckte Ausschüttung – und eine solche liegt hier zweifelsfrei vor – floss dem Berufungswerber als begünstigtem Gesellschafter im Zeitpunkt der Übernahme seiner Verbindlichkeiten durch den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 ungekürzt zu. Es wurde kein KEST-Abzug vorgenommen, weshalb dieser Vorgang einen typischen Anwendungsfall des [§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) darstellt.

Da damit die vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge rein objektiv unterblieb, ist es zweckmäßig und entspricht der Intention des Gesetzgebers, wenn die Kürzung durch den dafür vorgesehenen Weg der Direktvorschreibung erreicht wird (vgl. z.B. UFS 25.3.2010, RV/0119-L/08; 21.02.2008, RV/0189-W/06; *Doralt/Kirchmayr* in *Doralt*, EStG^{9.Lfg.}, § 95 Tz 45 f; *Schwaiger*, ÖStZ 2001, 543 ff).

Nach der herrschenden Lehre wird die Direktvorschreibung der KEST an den Empfänger der Kapitalerträge als Ermessensbestimmung beurteilt.

Im konkreten Fall erspart die Direktvorschreibung der [Y***Beratung_GmbH] die Abfuhr der KEST an das Finanzamt und die anschließende Rückforderung vom Berufungswerber.

Gleichzeitig entfällt für das Finanzamt die Notwendigkeit der Überwachung, ob die KEST tatsächlich vom Gesellschafter getragen wurde oder ob mangels Weiterverrechnung die KEST-

Übernahme durch die ausschüttende Gesellschaft als neuerlicher fremdunüblicher Zufluss zu beurteilen ist. Die Zweckmäßigkeit der Direktvorschreibung steht damit außer Zweifel.

Gründe für eine Unbilligkeit dieser Maßnahme wurden vom Berufungswerber nicht vorgebracht und sind dem Sachverhalt auch nicht zu entnehmen. Damit entsprach die Maßnahme des Finanzamtes aber den Regeln für die Ermessensübung. Die Untersuchung der Liquidität bzw. Bonität der [Y***Beratung_GmbH] war deshalb entbehrlich.

Da das einschreitende Finanzamt hier sowohl für die Einkommensteuer des Berufungswerbers wie auch für die Körperschaftsteuer seiner [Y***Beratung_GmbH] zuständig ist, ist auch seine Zuständigkeit für die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer jedenfalls gegeben.

7 Bindungswirkung im Sinne des [§ 289 BAO](#) sowie Verhältnis zwischen Kapitalertragsteuer-, Einkommensteuer und Körperschaftsteuerbescheiden bei verdeckten Ausschüttungen

Wie schon mit den Bescheiden über die Aussetzung der Verfahren RV/0475-S/09 (Einkommensteuer 2005) und RV/0824-S/09 (Körperschaftsteuer der [Y***Beratung_GmbH]) vom 7. April 2010 festgestellt wurde, gibt es hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen keine formelle Bindungswirkung zwischen dem Körperschaftsteuer- und den Einkommensteuerbescheiden einer GmbH und ihrer Gesellschafter. Es gibt nur eine methodische Verknüpfung im Sinne einer „Vorbildwirkung“ (vgl. etwa *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988^{15.Lfg.}, § 8 Tz 256).

Die Zurechnung von Beträgen zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer (KöSt) im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) erfolgt nur dann, wenn der körperschaftsteuerliche Gewinn durch die verdeckte Ausschüttung in dieser Besteuerungsperiode bisher zu Unrecht verringert wurde („Soll-Prinzip“).

Eine Erhebung von Kapitalertragsteuer (KESt) hat immer dann zu erfolgen, wenn der Gesellschafter durch diese fremdunübliche Vorgangsweise bereichert wurde („Zuflussprinzip“; [§ 27 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 19 EStG 1988](#)).

Eine Bindungswirkung ist schon deshalb ausgeschlossen, weil beide Besteuerungstatbestände völlig unterschiedlichen Grundsätzen folgen. Verbunden werden sie nur durch den Sachverhalt, der den Abgabenanspruch begründet.

Die KESt ist eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer (ESt), die sich für die hier zu diskutierenden Kapitaleinkünfte wie verdeckte Ausschüttungen aus GmbH's ([§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) durch ihren Abzug und die damit verbundene Endbesteuerungswirkung ([§ 97 EStG 1988](#)) auszeichnet. Sie hebt sich dadurch so stark von der veranlagten

Einkommensteuer ab, dass auch hier eine Bindungswirkung ausgeschlossen ist.

[§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) sieht die Direktvorschreibung der KEST und nicht eine Besteuerung im Wege der Veranlagung vor. Der Gesetzgeber ging hier aufgrund der Endbesteuerungssystematik bewusst einen anderen Weg als bei der Direktvorschreibung der Lohnsteuer, wo die Veranlagung der Einkünfte im Vordergrund steht ([§ 82 Abs. 3 EStG 1988](#)).

Damit gilt der obige Grundsatz sowohl für das Verhältnis zwischen KöSt und KEST wie auch zwischen KEST und der veranlagten ESt des Empfängers der Kapitalerträge. Ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen diesen verschiedenen Verfahren gibt es nicht. Alle drei Bescheide stehen sich rein rechtlich gleichwertig gegenüber.

Schon daraus ist aber auch ersichtlich, dass eine Bindungswirkung im Sinne des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) der in der Entscheidung der Rechtsmittelbehörde zur Einkommensteuer 2005 (UFS 27.5.2008, RV/0762-S/06) geäußerten Rechtsansicht für das KEST-Verfahren bezüglich einer 2005 zugeflossenen verdeckten Ausschüttung ausgeschlossen ist.

8 Antrag [§ 281 BAO](#)

Der Berufungswerber beantragte in Punkt 5/b des Schreibens vom 18. März 2010 die Aussetzung der Entscheidung über die anhängige Berufung bis zur Beendigung der Rechtsmittelverfahren RV/0824-S/09 und RV/0475-S/09 (abgelegt unter *RV/0475-S/09 Bl. 475007*).

Der Unabhängige Finanzsenat entschied sich dagegen dafür, diese beiden Verfahren bis zur Erledigung des hier zu beurteilenden Rechtsmittels auszusetzen. Die Gründe sind den diesbezüglichen Bescheiden vom 7. April 2010 zu entnehmen, die mittlerweile beim VwGH bekämpft wurden (GZ 2010/15/0094 und 0095).

9 Zusammenfassung

Damit war festzustellen, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der [F_GmbH] Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog (vgl. *Punkt 3.1.2.7*).

Der Einbringungsvertrag widerspricht den Grundsätzen der „Angehörigenjudikatur“ und war schon aus diesem Grunde mangels Fremdüblichkeit nicht steuerlich anzuerkennen (vgl. *Punkt 3.2.2.4*).

Der Berufungswerber übertrug in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf Grundlage des Einbringungsvertrages vom 28. September 2005 tatsächlich keinen Betrieb auf die [Y***Beratung_GmbH], sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter (vgl. *Punkt 3.2.3*).

Die den Wert der übereigneten Wirtschaftsgüter übersteigende Übernahme von Verbindlichkeiten stellt deshalb in Höhe von EUR 825.000,00 eine verdeckte Ausschüttung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) dar, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen ist (vgl. *Punkt 3.2.4*).

Salzburg, am 9. November 2010