



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B., Adr.Bw., vertreten durch LBG WTHD u. BeratungsGmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6/3, gegen den gem. § 200 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2006 wird abgeändert und der Spruchbestandteil Vorläufigkeit hat zu entfallen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gesellschafter-Geschäftsführer der A. GmbH (ehemals B. GmbH). In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte der Bw ua unter der KZ 802 Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31, Hälftesteuersatz) in Höhe von € 134.908,28 geltend.

Mit Schreiben vom 24. September 2008 wurde der Bw ua aufgefordert nähere Ausführungen bzw Unterlagen bezüglich der Veräußerung der Beteiligung an der Fa. A. GmbH (Verträge,

Treuhandvereinbarungen, etc) sowie Nachweis zur berechneten Honorarrückstellung iHv € 93.847,03 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 29.12.2009 (nach mehrmaligen Fristverlängerungen, s. E-Akt 2006/S 31) legte der Bw den Kaufvertrag betreffend 50% der Geschäftsanteile sowie den Treuhandvertrag vor. Weiters führte der Bw hinsichtlich des Kaufvertrages betreffend 50% der Geschäftsanteile aus:

Gesamtkaufpreis € 400.000,00 für 100% der Geschäftsanteile, 50% davon, also € 200.000,00 effektiver Zufluss in seinen Privatbereich

- Treuhandvertrag über 50%
- Erklärung zu Honorarrückstellung

Die Honorarrückstellung sei in die Kaufpreisberechnung als Eigenkapital miteinbezogen worden, wobei der Betrag von € 93.847,03 (siehe Bilanz zum 31.12.2005) wie folgt:

Versteuerte Honorarrückstellung	93.847,03 (s. E-Bescheid vom 23.5.2006)
Unversteuerte Honorarrückstellung	1.000,00
Ausgewiesene Rückstellung	94.847,03

angesetzt wurde.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Aufstellung der Berechnung der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen:

Verkaufserlös			200.000,00	
Eigenkapital der	Beteiligung zum	Verkaufszeitpunkt	65.091,73	130.183,45
davon 50%				50% davon
Nennkapital		36.336,42		
Honorarrückst.	Versteuert	93.847,03		
Summe EK		130.183,45		
Verlust/Gewinn aus dem Verkauf			134.908,28	

Weiters beigelegt wurde ein Protokoll über eine außerordentliche Generalversammlung der Fa. A. aufgenommen am 20. Juli 2006 (s. E-Akt/2006, S 44ff) anwesend der Bw sowie F. als selbständig zeichnungs- und vertretungsbefugter Geschäftsführer der in Gründung befindlichen C. GmbH.

Dabei wurden laut Tagesordnung im Wesentlichen nachstehende Beschlüsse gefasst:

Erster Punkt: Sitzverlegung von D. nach E.

Zweiter Punkt: Umstellung des Stammkapitals auf Euro und diesbezügliche Anpassung des Gesellschaftsvertrages an die Bestimmungen des 1. Euro-Justizbegleitgesetzes

Dritter Punkt: Erhöhung des Stammkapitals von € 36.336,42 um € 213.663,58 auf € 250.000,00.

„...Zur Übernahme des Erhöhungsbetrages von € 213.663,58 wird unter Verzicht der übrigen Gesellschafter auf deren Bezugsrecht die in Gründung befindliche C. GmbH zugelassen, die den gesamten Erhöhungsbetrag von € 213.663,58 innerhalb von zwei Wochen nach Eintragung der C. GmbH im Firmenbuch auf das Gesellschaftskonto zu zahlen hat.“

Punkt IV. Stammkapital:

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 250.000,00 und ist von den Gesellschaftern mit folgenden, jeweils zur Gänze einbezahlten Stammeinlagen übernommen:

Bw.	€ 36.336,42
C.	€ 213.663,58
	€ 250.000,00

Vierter Punkt: Neufassung des Gesellschaftsvertrages

"I. Die Firma lautet: „A. GmbH"

II. Sitz der Gesellschaft ist E.

III. Unternehmensgegenstand:

1. Gegenstand des Unternehmens ist die industrielle Fertigung von Elastomerprodukten, die Ausübung der Vermögensverwaltung sowie die Durchführung von Leasing-Finanzierungen für Mobilien und Immobilien, sowie die Beteiligung an gleichartigen und verwandten Unternehmen, der Erwerb, die Pacht und Verpachtung solcher Unternehmungen sowie die Geschäftsführung solcher Unternehmungen;

2. die Errichtung und der Betrieb von Zweigniederlassungen sowie von Betriebsstätten im In- und Ausland."

Mit Notariatsakt vom 20. Juli 2006 (s. E-Akt 2006/S 55f) wurde Herr F. mit Wirkung vom Tag der Eintragung im Firmenbuch zum alleinigen selbständigen zeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführer der in Gründung befindlichen C. GmbH bestellt.

Mit Abtretungsvertrag vom 20. Juli 2006 (s- E-Akt/2006, S 57f) abgeschlossen zwischen dem Bw als Verkäufer und abtretender Gesellschafter einerseits und der C. GmbH veräußerte der Bw seinen zu diesem Zeitpunkt bestehenden 100%igen Geschäftsanteil (repräsentiert durch eine voll einbezahlte Stammeinlage in Höhe von € 36.336,41) an der A. GmbH, an die in Gründung befindliche C. GmbH zum Abtretungspreis von € 400.000,00. Laut Punkt 12 wird

der Vertrag automatisch mit der Eintragung der kaufenden Gesellschaft in das Firmenbuch rechtswirksam.

Ebenfalls mit 20. Juli 2006 wurde ein Treuhandvertrag (s. E-Akt 2006/S 63f) abgeschlossen zwischen dem Bw als Treugeber einerseits und der C. GmbH errichtet.

I. Vertragsgegenstand

"1. Im Firmenbuch des Landesgerichtes G. ist unter FNX. die Fa. A. GmbH eingetragen. Das Stammkapital der Gesellschaft ist mit ATS 500.000,-- ausgewiesen.

2. Mit Abtretungsvertrag vom heutigen Tag hat der Treugeber, der Bw dem Treuneher, die von ihm zur Gänze einbezahlte Stammeinlage in Höhe von ATS 500.000,-- (das sind € 36.336,41) somit sämtliche Anteile an den Treuneher, somit an die C. GmbH, im folgenden kurz „Treuänder“, mit der Rechtsbindung von deren Eintragung in das Firmenbuch abgetreten.

3. Mit Generalversammlungsbeschluss vom heutigen Tage wurde beschlossen, das Stammkapital der A. GmbH von derzeit ATS 500.000,-- (€ 36.363,41) um € 213.663,59 auf € 250.000,00 zu erhöhen, wobei die Treuänderin unter Ausschluss des bisherigen Gesellschafters zur alleinigen Übernahme des Erhöhungsteiles des Kapitals zugelassen wurde.

4. Die Treuänderin hat mit Übernahmeerklärung vom heutigen Tage mit Rechtsbindung ihres Entstehens durch Eintragung in das Firmenbuch den Erhöhungsteil zur Einzahlung nach Maßgabe der Anforderung übernommen und wird demnach mit ihrer Entstehung und erfolgter Einzahlung der übernommenen Kapitalerhöhung Alleingesellschafterin der A. GmbH, mit einer Stammeinlage von € 250.000,-- sein.

II. Treuhandklärung

Die Vertragspartner vereinbaren, dass der im folgenden Punkt, letzter Absatz genannte Geschäftsanteil der C. GmbH mit dem Hälfteanteil, somit dem einer voll einbezahlten Stammeinlage von € 125.00,-- entsprechenden Geschäftsanteil durch die C. GmbH treuhändig für den Bw gehalten wird.

Die C. GmbH erklärt daher ausdrücklich, den genannten Hälfteanteil treuhändig für den Bw zu halten, der hierfür den Betrag von Euro zweihunderttausend zu bezahlen hat, worüber eine gesonderte Vereinbarung betreffend Zahlung bzw Verrechnung und Quittung getroffen wird...."

..."

Über Vorhalt vom 11. Februar 2009 teilte der Bw Folgendes mit:

1. Anteilsverkauf

„Wie Sie der Beilage 1 und 2 entnehmen können war wirtschaftlich zu keinem Zeitpunkt daran gedacht, dass ich mehr als 50 Prozent der Geschäftsanteile veräußere.

Vielmehr war die gewünschte Treuhandkonstruktion, welche wirtschaftlich meine weiterhin bestehende wesentliche Beteiligung an der Gesellschaft gegenüber Dritten verdecken sollte maßgebend für die Formulierung des Verkaufsvertrages bzw des Treuhandvertrages.

Diese Aussage wird zudem von dem Faktum dokumentiert, dass mir lediglich der Kaufpreis für 50% der Geschäftsanteile in Höhe von 200.000 Euro zugeflossen ist und es keinen

Mittelzufluss oder auch nur einen mittelbar damit verbundenen Zahlungsstrom in Höhe von 400.000 Euro in meinen Privatbereich gegeben hat.

Da ich Einnahmen-/Ausgabenrechner bin, ist der Zahlungsfluss und der damit verbundene wirtschaftliche Hintergrund maßgebend.

Wenn der Verkauf von 100% der Gesellschaftsanteile mit anschließendem Rückkauf von 50% der Gesellschaftsanteile am gleichen Tage vorgenommen worden wäre, hätte der Kaufvertrag zumindest eine Regelung hinsichtlich einer Kaufpreisgegenrechnung enthalten müssen bzw ist eine solche unterstellte Verkaufsabwicklung auch kaufmännisch ein Nonsens, da damit ja eine Versteuerung meines weiterhin gehaltenen Geschäftsanteiles verbunden gewesen wäre.

Es wurde sohin, entgegen Ihrer Ermittlung, lediglich ein Gesellschaftsanteil von 50% um den Kaufpreis 200.000 Euro verkauft.

2.) Ansatz der Honorarrückstellung

Die in der Bilanz ausgewiesene Honorarrückstellung, welche aus Liquiditätsgründen nicht zur Auszahlung kam, wurde im Rahmen der letzten Betriebsprüfung als mir persönlich zugeflossen veranlagt.

Meine Berufung dagegen wurde im Jahr 2008 abgewiesen.

Diese Bilanzposition wäre nunmehr auf Grund der Ihrerseits vorgenommenen Klassifizierung als Gesellschafterdarlehen darzustellen bzw wurde im Rahmen des Verkaufs von 50% der Gesellschaftsanteile diese Rückstellung zur Gänze als Teil des Verkaufspaketes aufwandsmindernd im Geschäftsjahr 2006 aufgelöst.

Damit ist das Gesellschafterdarlehen zur Gänze ausgefallen und in dieser Periode als Aufwand im Rahmen des Anteilsverkaufes in meinem Privatbereich aufgetreten.

Da die Klassifizierung dieser Honorarrückstellung erst in 2008 entschieden wurde, sind selbstverständlich die Darstellungen im Rechnungsabschluss der A. GmbH nicht kongruent.

Der Ansatz in der Steuererklärung wäre für 2006 sohin nicht mit 50% sondern zur Gänze ertragsmindernd vorzunehmen."

Dem Schreiben beigelegt wurde:

1. Angebot an die H. GmbH samt Faxprotokoll
2. Projektdarstellung samt Kaufpreisermittlung

Mit Vorhalt vom 7. April 2009 wurde der Bw aufgefordert die gesonderte Vereinbarung betreffend den treuhändigen Hälfteanteil vorzulegen bzw den Zahlungsfluss nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2009 nahm der Bw dazu wie folgt Stellung:

„a) die Fa. J. GmbH habe insgesamt einen Betrag von € 206.831,80 aufgewendet, welche zu einem Betrag von € 106.831,80 an die A. GmbH zwecks Kapitalerhöhung und zu einem Betrag von € 100.000,00 mittels Barscheck an ihn persönlich geflossen seien.

Der Barscheck sei von ihm persönlich eingelöst und zur Bezahlung von Energierechnungen der Fa. K. GmbH verwendet worden.

b) Die Fa. C. GmbH habe insgesamt einen Betrag von € 206.831,80 aufgewendet, welche zur Gänze an die A. GmbH bezahlt und wie folgt verbucht worden sei:

- € 106.831,80 Kapitalerhöhung
- € 100.000,00 VK Bw.

Über diese Zahlungen würden in den einzelnen Buchhaltungen entsprechende Bankbuchungsbelege vorliegen, welche jedoch keine zusätzliche Vereinbarung oder Quittierung umfassen würde, da der vereinbarte Kaufpreis von € 200.000 an den Bw überwiesen worden sei und dies den Vertragsparteien genügt hätte.

Diesem Schreiben legte der Bw die entsprechenden Bestätigungen der Firmen J. und C. GmbH bei.

Aus denen jeweils hervorgeht, dass jeweils 25% Geschäftsanteile an der A. GmbH erworben worden sind.

Mit vorläufigem Bescheid gem. § 200 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 datiert vom 3. Juni 2009 wurden die "Sonstigen Einkünfte" in Höhe von € 288.663,58 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolge, weil der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei. Aus der Aktenlage ergäbe sich, dass 50% der Anteile an der A. GmbH im Jahr 2006 verkauft worden und eine Kapitalerhöhung vorgenommen worden sei, wobei der verbleibende 50% Anteil von Fa. C. GmbH treuhändig gehalten werde. Die den 50%igen Kapitalanteil betreffende Kapitalerhöhung sei im Zuge der Verkaufsabwicklung des Hälfteanteils nicht an den verkaufenden Gesellschafter, sondern direkt an die GmbH ausbezahlt worden, gelte jedoch beim Gesellschafter als zugeflossen und würde in weiterer Folge eine Erhöhung der Anschaffungskosten für den Hälfteanteil darstellen (€ 18.168,21 + € 106.831,80 = € 125.000 Anschaffungskosten für den verbleibenden Anteil, die bei Verkauf in Abzug zu bringen seien).

Die Honorarrückstellung hätte auf die Einkünfte aus Veräußerung der Beteiligung keinen Einfluss und würde auch in den vorgelegten Verträgen nicht erwähnt werden.

Ermittlung der Einkünfte	200.000 ausbezahlt erhalten
aus Beteiligungsveräußerung 2006	106.831,79 Kapitalerhöhung
Daher laut nebenstehender Berechnung:	-18.168,21 ½ Anschaffungskosten
	288.663,58

Mit Eingabe vom 3. Juli 2009 erhob der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

„Ermittlung der sonstigen Einkünfte seitens des FA:

<i>Verkaufserlös</i>	<i>400.000,--</i>
<i>Abzügl. ½ BW</i>	<i>18.168,21</i>
<i>Abzügl. Gesellschafterdarlehen</i>	<i>93.847,03</i>
	<i>287.984,76</i>
<i>Ansatz FA von</i>	<i>288.663,58</i> <i>ist dzt. nicht nachvollziehbar</i>

a) Berufung gegen den Ansatz von € 400.000:

Der Ansatz eines Verkaufserlöses von € 400.000 ist nicht gerechtfertigt, da 50% der Gesellschaftsanteile zu jedem Zeitpunkt in meinem Eigentum waren und eine Verwertung der gesamten Geschäftsanteile nie erfolgte.

Eine entsprechende rechtliche Ausarbeitung dazu wurde in den letzten Tagen beauftragt und wird binnen der nächsten 14 Tage nachgereicht.

b) Inkonsequente Ertragsermittlung

Wenn man dem falschen Ansatz des FA folgt, wären als Buchwert für die Gesellschaftsanteile logischerweise bei Verwertung der gesamten 100% der Gesellschaftsanteile auch der gesamte Buchwert der Gesellschaftsanteile, d.s. 36.336,42 Euro bei der Gewinnermittlung anzusetzen."

Mit Schreiben vom 15. September 2009 (s. E-Akt 2006, S 103ff) wurde die Ergänzung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. Juli 2009 nachgereicht.

Sachverhalt:

„Der Bw war Gründungsgesellschafter der A. GmbH (ehemals: B. GmbH) und leistete im Gründungsjahr 1994 das Stammkapital in Höhe von ATS 250.000,--. Im Hinblick auf den anstehenden Verkauf seines Geschäftsanteiles leistete B. im ersten Halbjahr 2006 die restliche Stammeinlage von ATS 250.000,00 - die Einzahlung der ausstehenden Einlage wurde im Firmenbuch am 30.5.2006 eingetragen – und verzichtete zusammen mit seiner Gattin zum 31.3.2006 auf die Forderungen aus noch nicht bezahlten Geschäftsführerbezügen in Höhe von insgesamt € 94.847,03 (davon entfielen € 86.126,29 auf Herrn B. und € 8.720,74 auf seine Gattin).

Mit Abtretungsvertrag vom 20.7.2006 veräußerte B. seinen zu diesem Zeitpunkt bestehenden 100%igen Geschäftsanteil an der A. GmbH, repräsentiert durch eine voll einbezahlte Stammeinlage iHv ATS 500.000 bzw € 36.336,42 an die damals in Gründung befindliche C. GmbH (Firmenbuchnummer XZ) zum Abtretungspreis von € 400.000. Der Abtretungsvertrag wurde gem. seinen Punkt 12 erst mit Eintragung der C. GmbH im Firmenbuch, somit am 29. Juli 2006 rechtswirksam.

Ebenfalls datiert mit 20.7.2006 wurde in der außerordentlichen Generalversammlung der A. GmbH, bei welcher B. als noch Alleingesellschafter der A. GmbH sowie F. als zeichnungs- und vertretungsbefugter Geschäftsführer der C. GmbH als Parteien zugegen waren, der Beschluss

gefasst, das Stammkapital von € 36.336,42 (ATS 500.000) um € 213.663,58 auf € 250.000 zu erhöhen. Die Übernahme der Kapitalerhöhung soll ausschließlich durch die C. GmbH erfolgen.

Ferner wurde am 20.7.2006 zwischen B. und der C. GmbH ein Treuhandvertrag abgeschlossen, der ebenso wie der Abtretungsvertrag erst unter der aufschiebenden Bedingung der Firmenbucheintragung der C. GmbH, somit ab 29.7.2006, Rechtswirkung entfaltet. In diesem Treuhandvertrag wird unter Punkt I., Unterpunkt 4, festgehalten, dass die C. GmbH mit ihrem zivilrechtlichen Entstehen durch Eintragung im Firmenbuch und Übernahme der Kapitalerhöhung in Höhe von € 213.663,58 in der A. GmbH deren Alleingesellschafterin mit einer voll einbezahlten Stammeinlage von € 250.000,00 sein wird. In der Treuhanderklärung unter Punkt II. wurde vereinbart, dass die C. GmbH den einer voll einbezahlten Stammeinlage von € 125.000,00 entsprechenden Hälfteanteil treuhändig für den Bw hält, der hierfür den Betrag von € 200.000 an die C. GmbH zu bezahlen hat, worüber eine gesonderte Vereinbarung betreffend Zahlung und Verrechnung und Quittierung getroffen wird. Diese Zahlungsverpflichtung des Bw iH von € 200.000 wurde mit der Kaufpreisverpflichtung der C. GmbH iHv € 400.000 gegenverrechnet, wodurch sich de facto ein Kaufpreis der C. GmbH für den 50%igen Anteil (in wirtschaftlicher Hinsicht) in Höhe von € 200.000 ergab.

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2006 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		€ 57.238,60
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		€ -156.049,00
Veräußerungserlös für 50% igen Anteil	€ 200.000,00	
zzgl. Kapitalerhöhung	€ 106.831,79	
Veräußerungserlös gesamt lt. angefochtenem Bescheid	€ 306.831,79	
abzügl. Anschaffungskosten für 50%igen Anteil	€ -18.168,21	
Sonstige Einkünfte gem. § 29iVm § 31 EStG		€ 288.663,58
Einkünfte gesamt		€ 189.853,18

Wir begehren, den Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw für das Kalenderjahr 2006 mit € - 3.104,90 entsprechend der nachstehenden Ermittlung festzusetzen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. bekämpften Bescheid	€ 57.238,60	
Verlust aus Forderungsverzicht	€ -86.126,29	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		€ -28.887,69
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		€ -156.049,00
Veräußerungserlös für 50%igen Anteil	€ 200.000,00	
Abzügl. Anschaffungskosten für 50%igen Anteil	€ -18.168,21	
Sonstige Einkünfte gem. § 29 iVm § 31 EStG		€ 181.831,79
Einkünfte gesamt		€ -3.104,90

Unser Berufungsbegehren begründen wir wie folgt:

Ad Abtretungs- und Treuhandvertrag:

Als Veräußerung iSd § 31 EStG gilt die tatsächliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gegen Entgelt an eine andere Person (vgl EStRI Rz 6666 sowie 6684). Aufgrund der Tatsache, dass der Abtretungsvertrag und die Treuhandvereinbarung zeitgleich, nämlich am 20.7.2006 abgeschlossen wurden, ist zu schließen, dass die für eine Veräußerung tatbestandsmäßige Absicht, eine Änderung des wirtschaftlichen Eigentums an den Geschäftsanteilen der A. GmbH herbeizuführen, nur für den 50%igen Geschäftsanteil an der A. GmbH bestand (vgl Doralt, EStG Kommentar Rz 87). Die C. GmbH erwarb zwar mit Abtretungsvertrag vom 20.7.2006 rechtswirksam ab 29.7.2006 (Zeitpunkt ihrer Firmenbucheintragung) das zivilrechtliche Alleineigentum an den Anteilen der A. GmbH). Aufgrund der zeitgleich abgeschlossenen Treuhandvereinbarung hält die C. GmbH 50% diese Anteile treuhändig für den Bw. Bedingt durch die beschränkte Verfügungsmacht der Treuhänderin (C. GmbH) über die treuhändig gehaltenen 50%-Anteile an der A. GmbH wurde mit Abtretungsvertrag vom 20.7.2006 der C. GmbH de facto nur das wirtschaftliche Eigentum an einem 50%igen Geschäftsanteil der A. GmbH übertragen. Vom im Abtretungsvertrag vereinbarten Kaufpreis für den 100%igen Geschäftsanteil der A. GmbH iHv € 400.000,00 sind de facto nur € 200.000,00 an den Bw geflossen. Der Nachweis des tatsächlichen Zahlungsflusses iHv € 200.000 wurde dem Team beim Finanzamt in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 7.4.2009 mit Schreiben vom 20.5.2009 durch den Bw erbracht.

Als Zwischenergebnis darf somit festgehalten werden, dass der Bw nur 50% des wirtschaftlichen Eigentums an der A. GmbH an die C. GmbH im Kalenderjahr 2006 veräußert hat und dass ihm hierfür gem. § 19 EStG 1988 ein Veräußerungserlös von lediglich € 200.000 zugeflossen ist.

Ad. Kapitalerhöhung in A. GmbH

Im Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 20. Juli 2006 wurde festgehalten, dass die Kapitalerhöhung von € 213.553,58 zur Gänze von der C. GmbH übernommen wird und dass die C. GmbH den Erhöhungsbetrag binnen zwei Wochen nach ihrer Eintragung zu leisten habe. Somit war der Übernahmebetrag erst zu einem Zeitpunkt fällig, zu dem die C. GmbH zivilrechtlich bereits 100%ige Gesellschafterin der A. GmbH war, denn der Abtretungsvertrag durch den die C. GmbH zur Alleingesellschafterin der A. GmbH wurde, entfaltete mit Ersteintragung der C. GmbH im Firmenbuch (somit am 29. Juli 2006) seine Rechtswirkung.

Veräußerungserlös gem. § 31 EStG ist jene Gegenleistung, die der Erwerber für die Erlangung der Beteiligung aufwendet (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 31, Tz 22). Laut Doralt gehören zum Veräußerungserlös der Verkaufspreis und überdies alle geldwerten Vorteile, die der Steuerpflichtige für die Veräußerung der Anteile erhält (Doralt, EStG Kommentar, § 31, Tz 156). Auch existierte zwischen dem Bw und der C. GmbH keine Vereinbarung, dass die von der C. GmbH übernommene Kapitalerhöhung Bedingung für die Anteilsabtretung sei oder dem Bw im Wege einer Vorzugsdividende zugutekommen sollte. Dies wäre jedoch lt. Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0053 Voraussetzung dafür, dass die Kapitalerhöhung als Veräußerungserlös des Bw angesehen werden könnte.

Die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Erhöhung des dem Bw tatsächlich zugeflossenen Veräußerungserlöses von € 200.000 um 50% der seitens der zivilrechtlichen Alleingesellschafterin C. GmbH übernommenen Kapitalerhöhung von € 106.831,79 ist daher nachvollziehbar, da die Kapitalerhöhung dem Bw weder zugeflossen ist noch Bedingung für gegenständliche Anteilsabtretung war.

Schräge Einlagen bzw nicht dem Anteil am Kapital entsprechende Einlagen sind zulässig und führen zu entsprechend unterschiedlichen Anschaffungskosten der Beteiligungen (vgl. Doralt,

EStG-Kommentar, § 4, Tz 460). Der Kapitalerhöhungsbeitrag ist somit ausschließlich den steuerlichen Anschaffungskosten des Geschäftsanteils der C. GmbH zuzurechnen.

Ad. Steuerliche Anschaffungskosten des Bw.

Die steuerlichen Anschaffungskosten vom Bw hinsichtlich des an die C. GmbH abgetretenen 50%igen Geschäftsanteils an der A. GmbH belaufen sich auf € 18.168,21 (50% des Stammkapitals bei Vertragsabschluss 20. Juli 2009; richtig jedoch 20.7.2006). Maßgeblich sind die Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Abtretungsvertragsabschlusses (vgl. Doralt, § 31, Tz 84 sowie 119). Der Verzicht auf die Honorarforderung des Bw und seiner Gattin (vgl. folgenden Punkt) hat auf die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung uE keine Auswirkung, da der Verzicht nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sondern im Hinblick auf den anstehenden Verkauf der Anteile betrieblich bedingt war und aus diesem Grund bei der A. GmbH im Jahresabschluss 2006 erlöswirksam ausgebucht und versteuert wurde. Insofern ist der Begründung der belangten Behörde im bekämpften Bescheid, dass die Honorarrückstellung auf die Einkunftsermittlung aus der Beteiligungsveräußerung Einfluss hat, zuzustimmen (vgl. aber Alternative bei Unterstellung eines Forderungsverzichtes causa societatis im folgenden Punkt).

Ad. Honorarrückstellung des Bw:

Im Zuge der Betriebsprüfung der A. GmbH für die Jahre 1999 bis 2002 wurden die in der A. GmbH dotierten Rückstellungen für Geschäftsführerhonorare iHv € 92.847,03 in eine Verbindlichkeit gegenüber dem Bw (€ 84.126,29) und seiner Gattin (€ 8.720,74) umqualifiziert. Gleichzeitig kam die beim Bw stattgefundene Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2002 zu dem Ergebnis, dass die in der A. GmbH rückgestellten und noch nicht ausbezahlten Geschäftsführerhonorare dem Bw als Gesellschaftergeschäftsführer fiktiv zugeflossen seien. Diese fiktiv zugeflossenen Bezüge wurden als „Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit“ in den Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2002 entsprechend veranlagt. Der fiktive Zufluss der noch nicht ausbezahlten Geschäftsführervergütungen wurden entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 2000/14/0132, 2000/15/0039, 95/14/0155, 89/13/0202), der auch die Verwaltung folgt (vgl. zB LStRL Rz 635 sowie UFS 23.3.2009/RV/0061-F/08), mangels Nachweis der Zahlungsunfähigkeit der A. GmbH unterstellt. Gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 wurde Berufung eingelegt. Ein Aussetzungsantrag wurde laut Auskunft des Bw nicht gestellt, sodass die fiktiv zugeflossenen Geschäftsführerbezüge beim ihm bereits zu einer faktischen Steuerbelastung geführt haben. Die zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2002 ergangene Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2006 wurde am 31. Mai 2007 dem UFS vorgelegt. Unseren Informationen zufolge wurde über den Vorlageantrag vom 31. Mai 2007 seitens des UFS noch nicht entschieden. Die Verbindlichkeit der A. GmbH gegenüber dem Bw und seiner Gattin ist im Jahresabschluss 2005 der A. GmbH noch als Rückstellung ausgewiesen, da der Ausgang des Berufungsverfahrens noch abgewartet wurde. In den Jahren 2004 und 2005 (außerhalb des Betriebsprüfungszeitraumes) wurden insgesamt € 2.000,-- an Geschäftsführerbezügen für den Bw in der A. GmbH rückgestellt. Allerdings wurden diese Bezüge beim Bw noch nicht besteuert, da der Verfahrensausgang hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2002 noch nicht absehbar war.

Zum 31.12.2005 beliefen sich die in der A. GmbH bestehenden Verbindlichkeiten aus noch nicht ausbezahlten Honoraren gegenüber dem Bw somit auf insgesamt € 86.126,29, sowie gegenüber seiner Gattin auf € 8.720,74. Im Hinblick auf den beabsichtigten Anteilsverkauf an die C. GmbH verzichteten der Bw und seine Gattin am 31.3.2006 auf ihre Forderungen von insgesamt € 94.847,03. Zu diesem Zeitpunkt war der Bw noch Gesellschaftergeschäftsführer der A. GmbH, weshalb der Forderungsverzicht iHv € 86.126,29 bei ihm als laufende Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen ist (vgl. zu Darlehensverzicht eines Einnahmen –Ausgaberechners EStRI, Rz 669 bzw. Doralt, EStG Kommentar § 4, Tz 213).

In eventu:

Sollte die belangte Behörde dieser Ansicht nicht folgen und im Forderungsverzicht der Ehegatten eine gesellschaftliche Veranlassung erblicken, wäre der gemeine Wert der Forderung des Bw iHv € 86.126,29 in voller Höhe den Anschaffungskosten des Bw an seiner Beteiligung der A. GmbH zuzurechnen (vgl. EStRI Rz 2595 ff) und wären 50% hiervon bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes entsprechend zu berücksichtigen. Das Einkommen wäre dann wie folgt zu ermitteln:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>			€ 57.238,60
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>			€ -156.049,00
<i>Stammeinlage</i>	€ 36.336,42		
<i>Forderungsverzicht Bw</i>	€ 86.126,29		
<i>Steuerliche Anschaffungskosten gesamt</i>	€ 122.462,71		
<i>Davon 50%</i>		€ -61.231,36	
<i>Veräußerungserlös für 50%</i>		€ 200.000,00	
<i>Sonstige Einkünfte gem. § 29 iVm § 31 EStG</i>			€ 138.768,64
<i>Einkünfte gesamt</i>			€ 39.958,24

Aus den bezeichneten Gründen ist daher dem Berufungsbegehren stattzugeben. "

In dem am 28. März 2012 im Beisein der steuerlichen Vertreterin des Bw und der Vertreterin des Finanzamtes stattgefundenen Erörterungsgespräches, wurde Nachstehendes festgehalten:

"1. Berechnung der Höhe der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung:

Die steuerl. Vertreterin führt zu der von der Bw. gegenüber dem Finanzamt dargestellten Berechnung aus, dass sie diese nicht kenne. Der Bw. habe die steuerliche Vertretung erst im Laufe des Berufungsverfahrens mit einer ausführlichen Stellungnahme beauftragt.

Die Berechnung sei lt. Auskunft der Vertreterin des Finanzamtes im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung, datiert vom 20.3.2009, vom Bw. als Ergänzung zur Einkommensteuererklärung an das Finanzamt übermittelt worden.

Die steuerl. Vertreterin führt aus: Die zivilrechtliche Kaufpreisforderung lt. Abtretungsvertrag betrug für 100% der Anteile € 400.000,00. Durch die Treuhandvereinbarung und die faktische Zurückbehaltung des 50%-Anteiles im wirtschaftlichen Eigentum des Bw. reduzierte sich die zivilrechtliche Kaufpreisforderung in wirtschaftlicher Hinsicht auf € 200.000,00.

Die außersteuerliche Begründung der Vertragsgestaltung in der gewählten Form (Abtretungsvertrag und Treuhandvertrag zeitgleich abgeschlossen) besteht darin, dass der Bw. gegenüber Dritten nicht mehr als Gesellschafter in Erscheinung treten wollte.

Dadurch, dass der Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht nur für 50% der Anteile (A.) an die C. übertragen hat, kann der Bw. die vor und nach der Verkaufsabwicklung in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise bei ihm verbleibenden 50%-Anteile (an der A.) nicht - wie vom FA vertreten - erworben haben.

Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Ansicht, dass unter Pkt. II der Treuhandvereinbarung vereinbart wurde, dass der Bw. für den von der C. GmbH treuhändig gehaltenen Hälfteanteil einen Betrag von € 200.000,00 zu zahlen hat.

Diese € 200.000,00 stellen nach Ansicht des Finanzamtes Anschaffungskosten 2006 dar und vermindern nicht den Veräußerungserlös von € 400.000,00.

Die Referentin ersucht im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhungsübernahme in der A. GmbH, dass die steuerlichen Anschaffungskosten der C. GmbH an ihrer Beteiligung an der A. aus der Steuerbilanz der C. GmbH vorgelegt werden.

Darüber hinaus wird um Stellungnahme betreffend der ursprünglichen Darstellung des Kaufpreises des 50%-Anteiles des Bw. ersucht.

Die steuerliche Vertreterin wird die Referentin so bald als möglich über den Zeitpunkt der schriftlichen Stellungnahme informieren."

Mit Eingabe vom 18. Juli 2012 (eingelangt am 20. Juli 2012) wurde zu den im Zuge des Erörterungsgespräches aufgeworfenen Fragen wie folgt Stellung genommen:

"Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Der Bw hat 2006 mittels Abtretungsvertrag vom 20. Juli 2006 100% der Anteile an der A. GmbH, die einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 36.336,41 entsprachen, an die in Gründung befindliche C. GmbH verkauft.

Am selben Tag wurde in der a.o. Generalversammlung der A. GmbH eine Kapitalerhöhung um € 213.663,58 beschlossen und die C. GmbH zur ausschließlichen Übernahme der Kapitalerhöhung zugelassen.

Ebenfalls am 20. Juli 2006 wurde zwischen der C. GmbH und dem Bw ein Treuhandvertrag abgeschlossen, in welchem vorgesehen wird, dass die C. GmbH ihren zivilrechtlichen 100%-Anteil an der A. GmbH zu 50% treuhändig für den Bw hält. In Punkt II des Treuhandvertrages wird der Bw zur Zahlung eines Betrages iHv € 200.000,-- verpflichtet.

Rechtswirksam wurden der Abtretungs- und Treuhandvertrag mit Firmenbucheintragung der C. GmbH. Die Zahlung der Kapitalerhöhung lt. a.o. Generalversammlungsbeschluss der A. GmbH hatte binnen 2 Wochen nach Firmenbucheintragung der sich in Gründung befindlichen C. GmbH zu erfolgen.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 hat die Finanzverwaltung 50% der alineaen Kapitalerhöhung beim Bw als zusätzlichen Veräußerungserlös erfasst.

Ferner hat die Finanzverwaltung im Erörterungssprach beim UFS zu Protokoll gegeben, dass die im Treuhandvertrag verankerte Zahlungsverpflichtung des Bw iHv € 200.000,-- Anschaffungskosten 2006 darstellen und den Veräußerungserlös (laut Abtretungsvertrag) bzw die Kaufpreisforderung vom Bw gegenüber C. GmbH iHv € 400.000,-- nicht mindern.

1. Zur Zahlungsverpflichtung vom Bw (Treugeber) über € 200.000,-- laut Punkt II des Treuhandvertrages:

Bei vorliegendem Anteilsverkauf war beabsichtigt, dass der Bw Anteile im Wert von € 200.000,-- abtritt um nach der anschließenden Kapitalerhöhung, die ausschließlich von der Käuferseite (C. GmbH) übernommen werden sollte, mit 50% an der A. GmbH beteiligt zu bleiben.

Tatsächlich findet sich jedoch in Punkt 3 des Abtretungsvertrages folgende Formulierung: "Der Abtretungspreis beträgt € 400.000,--. Die Verrechnung und Quittierung des

Abtretungspreises erfolgt gesondert." Eine vergleichbare Aussage findet sich in Punkt II des Treuhandvertrages bezüglich der gesondert zu verrechnenden und zu quittierenden Zahlungsverpflichtung vom Bw iHv € 200.000,--. Die beiden Bestimmungen ergänzen einander: durch die Aufnahme der bloß "fiktiven Zahlungsverpflichtung" vom Bw in Punkt II des Treuhandvertrages wollten die Vertragspartner sicherstellen, dass der Bw für die Anteilsabtretung lediglich € 200.000 erhält.

Um dieses Ziel zu erreichen, wäre die Aufnahme dieser "fiktiven Zahlungsverpflichtung" zwar nicht notwendig gewesen, da sich die Reduzierung des zivilrechtlichen Abtretungspreises laut Abtretungsvertrag auf € 200.000 in wirtschaftlicher Hinsicht schon aus der Zusammenschau mit dem Treuhandvertrag ergibt. Daher ist die Aufnahme dieser fiktiven Zahlungsverpflichtung im Treuhandvertrag als Klarstellung des Parteiwillens zu verstehen: nämlich, dass die Käuferseite bloß € 200.000,-- für den Anteilserwerb zu zahlen hat (also nicht den vertraglichen Abtretungspreis in Höhe von € 400.000,-- schuldet) und die "Zahlungsverpflichtung" seitens des Bw laut Treuhandvertrag in Wahrheit mit dem Abtretungspreis iHv € 400.000,-- aufzurechnen bzw vom Bw nicht zu entrichten ist. Daher haben die Vertragspartner auch beide Zahlungsverpflichtungen (Abtretungspreis und Zahlungsverpflichtung lt. Treuhandvertrag) einer gesonderten Verrechnung und Quittierung vorbehalten um rechtliche Unstimmigkeiten bezüglich der Kaufpreisentrichtung von vornherein zu vermeiden.

Folgende Hintergründe führten zur gewählten Vorgehensweise (100% zivilrechtlicher Anteilsverkauf, alineare Kapitalerhöhung durch C. GmbH/P. GmbH und Abschluss eines Treuhandvertrages über verbleibenden 50% der Anteile):

- Die A. GmbH fungierte als "Auffanggesellschaft" für die überlebensfähigen Teile des Betriebes der AE. GmbH (FN Z.), über deren Vermögen Ende 2005 ein Konkursverfahren eröffnet wurde. Auslöser für den Konkurs der AE. GmbH war ein krimineller Überfall auf deren slowakische Produktionstochtergesellschaft AS., die ihrerseits insolvent wurde und die Muttergesellschaft mit in die Insolvenz trieb.

- Der Masseverwalter der AE. war nicht bereit, die Maschinen der AE. GmbH an die A. zu verkaufen, solange der Bw, der gleichzeitig auch Mehrheitsgesellschafter und Gesellschaftergeschäftsführer der Gemeinschuldnerin "AE." war, Anteile an die A. GmbH hielt. Aus diesem Grunde wurde die Treuhandkonstruktion gewählt, wonach die C. GmbH zivilrechtlich 100% der Anteile an der A. erwarb, davon allerdings treuhändig 50% weiterhin für den Bw hielt.

- Darüberhinaus existierte – siehe auch nachstehenden Punkt 2 – zwischen C. GmbH und der P. GmbH ein Treuhandvertrag, wonach die C. GmbH 25% ihres in wirtschaftlicher Hinsicht durch Anteilsabtretung und alineare Kapitalerhöhung tatsächlich erworbenen 50%-Anteils an der A. GmbH treuhändig für die P. hielt. Somit waren zwei vom Bw völlig unabhängige Dritte an einer strategischen Unternehmensbeteiligung an der A. GmbH interessiert. Sowohl F. (Geschäftsführer der C. GmbH) als auch die H. GmbH (100%-ige Muttergesellschaft der P.) beauftragten vor ihrer Beteiligung an der A. GmbH die BOS Bilanz-, Organisations- und Steuerservice GmbH mit der Durchführung einer Due Diligence Prüfung bei der A. GmbH, die auch eine Plausibilitätsüberprüfung der Unternehmensplanung 2006 bis 2009 umfasste und insgesamt eine positiv Beurteilung ergab.

- Da die im Konkurs befindliche AE. GmbH bereits ein Stammkapital von rund € 1 Mio (15 Mio ATS) aufwies, war es notwendig, auch die A. GmbH, welche die überlebensfähigen Betriebsteile der AE. GmbH übernehmen sollte, mit einem entsprechenden Eigenkapital auszustatten. Ferner waren C. GmbH und P. GmbH überzeugt, dass die A. GmbH über ein positives Entwicklungspotential verfügt. Aus diesem Grund wurde seitens der C. GmbH (100% zivilrechtliche Alleingesellschafterin; aufgrund der Treuhandverträge mit dem Bw und P. GmbH hielt C. in wirtschaftlicher Hinsicht jedoch nur 25%) eine Kapitalerhöhung in der A. GmbH vorgenommen, die nach außen erkennbar ausschließlich von der C. GmbH übernommen wurde, im Innenverhältnis jedoch zu 50% von der P. GmbH mitfinanziert wurde.

Die Mittel aus der Kapitalerhöhung in der A. GmbH wurden im Wesentlichen zum Kauf der Maschinen aus der AE. Konkursmasse verwendet.

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei diesen in Punkt II. des Treuhandvertrages angeführten € 200.000,-- somit nicht um Anschaffungskosten vom Bw aus dem Jahr 2006. Dies ergibt auch aus den Tatsachen, dass

1) Der Bw im Jahr 2006 keine Anteile an der A. GmbH erwarb, sondern zivilrechtlich 100% bzw in wirtschaftlicher Hinsicht 50% seiner Anteile an die C. GmbH verkaufte und

2) er die € 200.000,-- nie bezahlte und auch sonst in wirtschaftlicher Hinsicht mit dieser "Zahlungsverpflichtung" nicht belastet wurde.

2. Zu den steuerlichen Anschaffungskosten der C. GmbH bezüglich ihrer A. GmbH Beteiligung:

Wie der Behörde bereits bekannt ist, erwarb die C. GmbH in wirtschaftlicher Hinsicht lediglich 50% der Anteile an der A. GmbH. Von diesem 50%-Anteil wurde die Hälfte treuhändig für die P. GmbH (FN 44144v; ehemals AP. GmbH; im Folgenden P. GmbH) übernommen. Dieser Umstand wurde uns erst im Zuge der seitens des UFS geforderten Recherche zu den steuerlichen Anschaffungskosten der A. GmbH Beteiligung in der C. GmbH zur Kenntnis gebracht und wurde im Verfahren – da auch für die steuerliche Beurteilung des Anteilsverkaufs vom Bw irrelevant – nicht dargestellt. D.h. die C. GmbH erwarb in wirtschaftlicher Hinsicht nur 25% der Anteile an der A. GmbH. 25% der Anteile erwarb die C. GmbH treuhändig für die P. GmbH. 50% der Anteile blieben aufgrund des Treuhandvertrages mit dem Bw in dessen wirtschaftlichen Eigentum.

Aufgrund des Abtretungs- Treuhandvertrages zwischen C. GmbH und dem Bw einerseits, dem Treuhandvertrag zwischen C. GmbH und P. sowie dem Kapitalerhöhungsbeschluss in der A. GmbH andererseits setzen sich die per 31.12.2006 ausgewiesenen Buchwerte der A. GmbH-Beteiligung in den Jahresabschlüssen der C. GmbH und der P. GmbH (siehe Auszüge in der Beilage) wie folgt zusammen:

	P.	C.	Summe
<i>Anteilige Kaufpreisentrichtung an den Bw</i>	<i>100.000,00</i>	<i>100.000,00</i>	<i>200.000,00</i>
<i>Anteilige Kapitalerhöhung</i>	<i>106.831,80</i>	<i>106.831,80</i>	<i>213.663,59</i>
	<i>206.831,80</i>	<i>206.831,80</i>	

Die Zahlungsflüsse zu den Beteiligungsansätzen in der P. GmbH und C. GmbH widerspiegeln den tatsächlichen Parteiwillen:

- € 200.000,-- flossen in die Privatsphäre vom Bw (Zufluss des steuerpflichtigen Anteilsveräußerungserlöses).

- € 213.663,59 wurden auf das Bankkonto der A. GmbH überweisen und dem Stammkapital zugeführt.

3. Zur ursprünglichen Darstellung des Kaufpreises für 50% Anteil und zur alinearen Kapitalerhöhung durch C. GmbH:

Laut der von Ihnen im Erörterungsgespräch vorgelegten "Darstellung des Kaufpreises für 50% Anteil" wurde der ursprüngliche Wert für 100% der Anteile an der A. GmbH vom Bw mit € 785.000,-- geschätzt. Wie sich ebenfalls aus dieser Darstellung ergibt, ist in diesem Verkehrswert die nachfolgend von der Käuferseite (C. und P. GmbH) unter Ausschluss aller übrigen Gesellschafter übernommene Kapitalerhöhung in Höhe von rund € 213.000,-- enthalten, so dass der Verkehrswert der Anteile ohne Kapitalerhöhung laut dieser Darstellung

rund € 572.000,-- beträgt. Daher wird der Kaufpreis für den 50% Anteil in dieser Darstellung mit € 286.00 beziffert (vgl nachstehende Tabelle, Werte in Tausend Euro gerundet).

	<i>100% Anteil</i>	<i>50%-Anteil</i>
<i>Gesamtbetrag</i>	<i>785</i>	<i>392</i>
<i>Abzüglich Kapitalerhöhung</i>	<i>-213</i>	<i>-106</i>
<i>Verkehrswert ("Kaufpreis") vor Kapitalerhöhung</i>	<i>572</i>	<i>286</i>
<i>Verkehrswert vor Kapitalerhöhung gerundet</i>	<i>600</i>	<i>300</i>

Im vorliegenden Fall wurden der Abtretungsvertrag, der Treuhandvertrag sowie der Kapitalerhöhungsbeschluss am selben Tag, nämlich am 20.7.2006, abgeschlossen.

- In einem ersten Schritt verkaufte der Bw Anteile im Wert von € 200.000 (somit wertmäßig ein Drittel der Anteile an der A. GmbH an die C. GmbH. Dass die C. GmbH in wirtschaftlicher Hinsicht vom Bw nur Anteile im Wert von € 200.000,-- erwerben wollte, ergibt sich aus der Zusammenschau des Abtretungs- und Treuhandvertrages sowie aus der Vollmacht von L. an Herrn F.. Diese Vollmacht war zum damaligen Zeitpunkt notwendig; Herr F. schloss sämtliche Verträge im Namen der C. ab. Diese befand sich zum damaligen Zeitpunkt noch im Gründungsstadium (C. GmbH wurde erst am 29.7.2006 ins Firmenbuch eingetragen). So dass die Zustimmung der Mitgründungsgesellschafterin L., im Wege einer Vollmacht vorab eingeholt wurde.

- In einem zweiten Schritt erfolgte die alleinige Übernahme der Kapitalerhöhung durch C. GmbH (gemeinsam mit P. GmbH). Dadurch "verwässerte" sich das Beteiligungsausmaß der vom Bw gehaltenen Anteile und reduzierte sich auf 50%.

Nachstehende Tabelle (werte in Tausend Euro gerundet) zeigt den Zusammenhang zwischen dem ursprünglich geschätzten Verkehrswert der A. GmbH und den im Einkommensteuerverfahren 2006 des Bw in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilenden Anteilsverkauf:

	<i>Anteil Bw</i>	<i>Anteil C.</i>	<i>gesamt</i>
<i>Verkehrswert 100% der Anteile gerundet</i>	<i>600</i>		
<i>Anteilsabtretung</i>	<i>-200</i>	<i>200</i>	
<i>Verkehrswert relationen vor Kapitalerh.</i>	<i>400</i>	<i>200</i>	
<i>Kapitalerhöhung gerundet</i>	<i>0</i>	<i>200</i>	
<i>Anteilswert in €</i>	<i>400</i>	<i>400</i>	<i>800</i>
<i>Beteiligung in %</i>	<i>50%</i>	<i>50%</i>	

Nach Ansicht des Finanzamtes sind 50% dieser Kapitalerhöhung (somit € 106.831,79) zum Verkaufserlös des Bw an C. GmbH veräußerten Anteils im Wert von € 200.000,-- hinzuzurechnen, obwohl

- die Kapitalerhöhung dem Bw niemals zugeflossen ist und eine solche Hinzurechnung in den Veräußerungsgewinnatbeständen der §§19 und 31 EStG keinerlei Deckung findet;

- der Bw aufgrund seiner auf 50% zurückfallenden Gesellschafterstellung in der A. die Verwendung der Mittel in der A. GmbH nicht autonom bestimmen konnte;
- das Kapital in der A. GmbH langfristig gebunden war und
- die lineare Kapitalerhöhung seitens C. GmbH weder Bedingung für die Anteilsabtretung war noch der Bw eine Vorzugsdividende eingeräumt wurde. Beides sind jedoch Kriterien, die laut VwGH Erkenntnis vom 14.12.2005, 2002/13/0053 vorausgesetzt werden, um einen alinearen Zuschuss (bzw eine alineare Kapitalerhöhung) in eine der Anteilskaufpreisaufbringung dienende Maßnahme umdeuten zu können.

C. GmbH und P. GmbH führten die alineare Kapitalerhöhung allein aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen zu Gunsten der weiteren Entwicklung der A. GmbH durch. Ihre Anteile erreichten durch die alineare Kapitalerhöhung 50%, sodass in der A. GmbH seitens des Bw keine Maßnahme ohne Zustimmung der beiden anderen Gesellschafter durchgesetzt werden konnte. Von dem im Abtretungsvertrag vom 20.07.2007 vereinbarten Abtretungspreis in Höhe von € 400.000 sind dem Bw lediglich € 200.000 tatsächlich zugeflossen, da er in wirtschaftlicher Hinsicht nur Anteile im Wert von € 200.000 an die C. GmbH abgetreten hat. Die sich im Verkehrswert seiner restlichen 50%-Beteiligung widerspiegelnde, vermeintliche Wertsteigerung aufgrund der alinearen Kapitalerhöhung durch die C. GmbH bleibt aufgrund der Steuerhängigkeit seiner 50%-Beteiligung ohnehin steuerverstrickt. Im Falle des Verkaufs seiner 50%igen Restbeteiligung kann der Bw vom Verkehrswert seiner 50%igen Beteiligung lediglich steuerliche Anschaffungskosten von rund € 18.200 abziehen.

Auch der VwGH hat sich in seinem Erkenntnis 99/13/0254 mit der Leistung eines alinearen Zuschusses beschäftigt und die aliquote Berücksichtigung des Zuschusses beim indirekt – nämlich über die zuschussbedingte Wertsteigerung der Anteile – bevorteilten Nicht-Zuschussleistenden ausdrücklich verneint. Auch Damböck/Thunshirn führen aus, dass eine aliquote Aufstockung der Anschaffungskosten beim nicht-zuschussleistenden Mitgesellschafter dem Anschaffungskostenprinzip widerspricht. Dass sich der Beteiligungswert des Mitgesellschafters durch den alinearen Zuschuss unter Umständen erhöht ist nur eine mittelbare Folge des alinearen Zuschusses. Diese vermeintliche, reflexhafte Wertsteigerung beim Mitgesellschafter zieht keine steuerlichen Folgen nach sich (vgl. Damböck/Thunshirn in ÖStZ 1998,114).

Nicht anderes kann in unserem Fall bei der steuerlichen Beurteilung einer alinearen Kapitalerhöhung gelten: wenn zwei vom bisherigen Anteilsinhaber völlig unabhängige Dritte sich in die Gesellschaft durch Anteilserwerb einkaufen und auf Basis eines umfassenden Sanierungs- und Geschäftsentwicklungsplans in der Zielgesellschaft (A. GmbH) eine Kapitalerhöhung unter Ausschluss aller übriger Gesellschafter (hier: Bw) durchführen, kann nicht unterstellt werden, dass die Kapitalerhöhung im aliquoten Ausmaß der Beteiligung an den von der Kapitalerhöhung ausgeschlossenen Gesellschafter (Bw) ausgeschüttet und von diesem wieder eingelegt wurde.

Aus den besagten Gründen ist entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,79 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes vom Bw im Jahr 2006 nicht zu berücksichtigen und stellen sich die zu veranlagenden Einkünfte für das Jahr 2006 wie folgt dar.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. bekämpften Bescheid	€ 57.238,60	
Verlust aus Forderungsverzicht	€ -86.126,29	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		€ -28.887,69
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		€ -156.049,00
Veräußerungserlös für 50%igen Anteil	€ 200.000,00	

<i>Abzügl. Anschaffungskosten für 50%igen Anteil</i>	<i>€ -18.168,21</i>	
<i>Sonstige Einkünfte gem. § 29 iVm § 31 EStG</i>		<i>€ 181.831,79</i>
<i>Einkünfte gesamt</i>		<i>€ -3.104,90</i>

In Erwartung einer berufungsgemäßen Erledigung unseres Begehrens verbleiben wir..."

Mit Schreiben vom 10. August 2012 wurde das oa Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Antwortschreiben vom 6. September 2012 (eingelangt beim UFS am 12. September 2012) nahm die Vertreterin des Finanzamtes dazu wie folgt Stellung:

"§ Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Veräußerungserlös ist alles, was der Erwerber der Beteiligung aufwenden muss, um die Geschäftsanteile zu erhalten.

Folgender Sachverhalt liegt vor:

Der Bw ist Alleingesellschafter der A. mit einem Stammkapital von ATS 500.000,- = € 36.336,42. Es ist schon davon auszugehen, dass aufgrund der Treuhandvereinbarung ein Anteil von 50% veräußert werden soll.

Für die 50%-Beteiligung wurde ein Kaufpreis von € 392.000,-- ermittelt. Kapitalerhöhung, Abtretungsvertrag und Treuhandvereinbarung: sämtliche Verträge vom 20.7.2006.

Laut Abtretungsvertrag beträgt der Abtretungspreis € 400.000,--, die Verrechnung und Quittierung erfolgt gesondert.

Mit gleichem Vertragsdatum wurde eine Kapitalerhöhung von € 213.663,58 beschlossen, die zur Gänze von C. (= Erwerber der Beteiligung) zu zahlen ist.

Laut Treuhandvereinbarung ist der Erwerber nach Bezahlung des Erhöhungsbetrages (Kapitalerhöhung von € 36.336,42 auf € 250.000,--) Alleingesellschafter der GmbH.

In der Treuhandklärung wird ausgeführt, dass C. GmbH von der eingezahlten Stammeinlage den Hälfteanteil, nämlich € 125.000,--, treuhändig für den Bw hält. Weiters wird vertraglich ausgeführt, dass der Bw für den Hälfteanteil € 200.000,-- zu zahlen hat, worüber eine gesonderte Vereinbarung betreffend Verrechnung und Quittierung getroffen wird.

Im Schreiben des Bw vom 20.5.2009 an das Finanzamt gab der Bw bekannt, dass er € 200.000,-- persönlich erhalten habe und € 213.663,60 an die Fa. A. GmbH für die Kapitalerhöhung einbezahlt wurden, die angeforderten gesonderten Vereinbarungen wurden nicht vorgelegt.

Hier wird darauf hingewiesen, dass im Schreiben vom 20.5.2009 als Zahler von 50% des Erwerbspreises neben C. GmbH die Fa. J. angegeben, im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 18.7.2012 nun die Fa. P. GmbH ins Spiel gebracht wurde. Diesbezügliche Treuhandverträge liegen dem Finanzamt nicht vor.

Der Sachverhalt wird nun – wie bereits im Einkommensteuerbescheid 2006 zum Ausdruck gebracht – wie folgt beurteilt:

Es wurde ein Geschäftsanteil von 50% verkauft und gleichzeitig eine Kapitalerhöhung von € 213.663,58 auf € 250.000,-- vorgenommen. Nach Abtretung und Kapitalerhöhung besteht laut

Treuhandvereinbarung ein Beteiligungsverhältnis von je 50% - andere Treuhandvereinbarungen werden mangels Kenntnis außer Acht gelassen.

Der Erwerber der Beteiligung hat nun € 200.000,-- an den Veräußerer direkt gezahlt, weitere € 106.831,80 an die GmbH für den Veräußerer für dessen Kapitalerhöhung und zusätzlich € 106.831,80 für die Kapitalerhöhung des Erwerbers. Die Zahlungsverpflichtung des Veräußerers laut Punkt II des Treuhandvertrages wurde offensichtlich in der Form saldiert, dass der Erwerber die Zahlung nicht zur Gänze an den Veräußerer leistete, sondern lediglich den die Kapitalerhöhung übersteigenden Teil. Die Zahlung von € 106.831,80 (= 50% der Kapitalerhöhung) für die Kapitalerhöhung des Veräußerers führt zur Bereicherung des Veräußerers, gilt bei ihm als zugeflossen. Ist daher Teil des Veräußerungserlöses und ist bei Ermittlung der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung zu berücksichtigen. Wäre die Zahlung von € 106.831,80 an den Veräußerer gegangen, hätte dieser die Einzahlung an die GmbH für seinen Anteil tätigen müssen.

Eine Schenkung unter Fremden ist im Wirtschaftsleben nicht üblich, es wurde bisher auch nicht angegeben, dass Schenkungssteuer entrichtet worden wäre.

Die Info vom 12.8.2012 des bundesweiten Fachbereiches Einkommensteuer betreffend Kapitalerhöhung in Zusammenhang mit einer alinearen Ausschüttung wird angeschlossen.

Forderungsverzicht:

Berufungsentscheidung betreffend Honorarrückstellung GZ RV/1613-W/07 vom 23.9.2011. Die Honorare galten aufgrund der Verfügung über die Nichtauszahlung als zugeflossen und waren in den entsprechenden Jahren zu versteuern.

Laut Berufung betreffen € 2.000,-- Geschäftsführerbezüge die Jahre 2004 und 2005, welche noch nicht versteuert sind. Die Forderungen in Höhe von € 84.126,29 sind daher um € 2.000,- zu vermindern, sodass ein Forderungsrest von € 82.126,29 verbleibt, auf welchen im Hinblick auf den beabsichtigten Anteilsverkauf verzichtet wurde. Dieser Verzicht erfolgte aufgrund gesellschaftsrechtlicher Motive und ist dieser bei den steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung zu berücksichtigen (EStR 2599). Die steuerlichen Anschaffungskosten für 50% der Beteiligung betragen somit € 59.231,35 (18.168,21 + 41.063,14).

Die Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung sind daher wie folgt zu ermitteln:

<i>Ausbezahlt erhalten</i>	<i>200.000,00</i>
<i>Zufluss für Kapitalerhöhung</i>	<i>+ 106.831,79</i>
<i>½ Anschaffungskosten</i>	<i>-59.231,35</i>
<i>Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung</i>	<i>247.600,44</i>

Eine Änderung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergibt sich aufgrund des Forderungsverzichtes nicht, da dieser bei Ermittlung der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung zu berücksichtigen ist."

Beilage: Eine Information des bundesweiten Fachbereiches betreffend

Mitarbeiterbeteiligungsmodell: Ertragsteuerliche Behandlung einer alinearen Ausschüttung, die im Zuge einer Kapitalerhöhung zugunsten des Altgesellschafters vereinbart wird (s. UFS Akt).

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2012 (eingelangt beim UFS am 5. November 2012) nahm die steuerliche Vertretung des Bw dazu wie folgt Stellung:

"In seinem Schreiben vom 6.9.2012 (siehe Seite 2, dritter Absatz) führt das Finanzamt völlig korrekt an, dass im Schreiben vom Bw vom 20. Mai 2009 die Fa. J. GmbH angeführt wurde, die im Zuge des A. –Anteilserwerbes durch C. GmbH vom Bw € 206.831,80 überweisen hat (davon € 100.000,-- an Bw und € 106.831,80 an A. zur Kapitalerhöhung). Tatsächlich erfolgte die Überweisung iHv € 206.831,80 jedoch nicht durch die Fa. J. GmbH, sondern durch die AP. GmbH, FN 44144v, die nunmehr unter der Bezeichnung P. GmbH firmiert. Aufgrund der Namensgleichheit ist dem Bw im Schreiben vom 6.9. 2012 ein Fehler unterlaufen.

Die P. wurde in unserem Schreiben vom 18. Juli 2012 der Vollständigkeit halber angeführt und nicht wie das Finanzamt in seinem Schreiben vermeint, von uns "in Spiel gebracht". Wir wurden von Ihnen beim Erörterungsgespräch am 28. März 2012 ersucht, die steuerlichen Anschaffungskosten der C. (diese erwarb vom Bw zivilrechtlich 100% der Anteile an der A. GmbH) zu erläutern. Dies erfolgte unter Punkt 2 unseres Schreibens vom 18. Juli 2012, in dem wir die Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf (€ 200.000,-- Zufluss beim Bw) und der von der Erwerberin C. GmbH (bzw deren Treugeberin P. GmbH) übernommenen, alinearen Kapitalerhöhung bei der A. GmbH in Höhe von € 213.663,58 ausführlich erläutert haben. Zur Untermauerung der steuerlichen Anschaffungskosten der A. –Anteile in der C. wurde ferner ein Auszug aus dem Jahresabschluss der C. GmbH sowie der P. jeweils zum 31.12.2006 beigelegt (vgl. Anlagen zu unserem Schreiben vom 18.7.2012).

Dass die C. in wirtschaftlicher Hinsicht aufgrund des mit dem Bw abgeschlossenen Abtretungs- und Treuhandvertrages und nach erfolgter Vornahme der alinearen Kapitalerhöhung lediglich 50% der A. –Anteile erwarb, war dem Finanzamt und Ihnen bereits seit Verfahrensbeginn bekannt.

Im Zuge der Recherchen zur Herleitung der steuerlichen Anschaffungskosten der C. erfuhren wir erstmalig von dem Umstand, dass es einen weiteren Treuhandvertrag zwischen C. und P. (ehemals AP. GmbH) gab. Diesen zweiten Treuhandvertrag zufolge erwarb die C. – entgegen dem bisherigen, auf den zwischen C. und Bw abgeschlossenen Abtretungs- und Treuhandvertrag beruhenden Kenntnisstand – nicht 50% der A. –Anteile in wirtschaftlicher Hinsicht, sondern lediglich 25%. Die weiteren 25% erwarb die C. treuhändig für die P..

Auf diesen zwischen C. und P. abgeschlossenen Treuhandvertrag mussten wir in Pkt. 2 unseres Schreibens vom 18.7.2012 hinweisen, da andernfalls die steuerlichen Anschaffungskosten der A. –Anteile in der C. nicht erklärbar gewesen wären. Es ist aber nochmals zu betonen, dass der Treuhandvertrag zwischen C. und P. nur das Rechtsverhältnis dieser beiden Gesellschaften betrifft und den Anteilsverkauf vom Bw weder in zivilrechtlicher noch in steuerrechtlicher Hinsicht tangiert. Daher wurde dieser zwischen C. und P. abgeschlossenen Treuhandvertrag dem Wohnsitzfinanzamt des an dieser Treuhandtschaft völlig unbeteiligten Bw. nicht offen gelegt.

Zur Zahlungsverpflichtung von Bw lt. Punkt II des Treuhandvertrages:

Das Finanzamt führt hierzu in seinem Schreiben vom 6.9.2012 aus: "Die Zahlungsverpflichtung des Veräußerers laut Punkt II. des Treuhandvertrages wurde offensichtlich in der Form saldiert, dass der Erwerber die Zahlung nicht zur Gänze an den Veräußerer leistete, sondern lediglich den die Kapitalerhöhung übersteigenden Teil".

Diese Aussage ist nicht nachvollziehbar. Hätte der Bw von seiner Kaufpreisforderung iHv €400.000,-- nach Saldierung mit seiner Zahlungsverpflichtung lt. Treuhandvertrag iHv € 200.000,-- nur den die Kapitalerhöhung (diese betrug € 213.663,58) übersteigenden teil erhalten, wäre dem Bw lediglich € 13.663,58 zugeflossen. Zur Zahlungsverpflichtung von Bw lt. Punkt II des Treuhandvertrages verweisen wir im Übrigen auf die Ausführungen in Pkt. 1 unseres Schreibens vom 18. Juli 2012.

Zur BMF-Info vom 12.8.2012 betreffend Kapitalerhöhung im Zusammenhang mit alinearen Ausschüttungen

In gegenständlicher Causa wurde keine alineare Gewinnausschüttung zugunsten von Bw vereinbart. Somit ist aus der angeführten BMF-Info für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen. Wir erlauben uns bezüglich der Zulässigkeit einer alinearen Kapitalerhöhung auf unsere Ausführungen auf der Seite 5ff unseres Schreibens vom 18. Juli 2012 zu verweisen.

Wir möchten nochmals darauf hinweisen, dass zwei fremde, bisher an A. nicht beteiligte Gesellschaften (C. und P.) bereit waren, die A. über eine alineare Kapitalerhöhung – die im Übrigen zu einer Verwässerung der Beteiligung des von der Kapitalerhöhung ausgeschlossenen Bw auf 50% führte – mit zusätzlichem Eigenkapital auszustatten. Hierfür waren ausschließlich wirtschaftliche Überlegungen ausschlaggebend, denen eine von der R. GmbH durchgeführte Due Diligence Prüfung vorausging (vgl. hierzu bereits unsere Ausführungen in den Aufzählungspunkten auf Seite 2 und 3 unseres Schreibens vom 18. Juli 2012).

Zum Forderungsverzicht von Bw iHv € 86.126,29:

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 23.9.2011, RV/1613-W/07 über die Berufung gegen die ESt-Bescheide 1999 bis 2002 den fiktiven Zufluss der nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezüge iHv € 84.126,29 aufgrund der beherrschenden Gesellschafterstellung des Geschäftsführers (Bw) und mangels Nachweis einer permanenten Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft bestätigt. In den nicht verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 und 2005 wurden ebenfalls Geschäftsführerbezüge iHv gesamt € 2.000,-- nicht an den Bw ausbezahlt. Somit belief sich die Verbindlichkeit gegenüber Bw aus nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen in der A. GmbH zum 31.12.2005 auf € 86.129,29.

<i>Gf. Bezüge für das Jahr</i>	<i>ATS</i>	<i>EUR</i>	
<i>1999</i>	<i>480.000,00</i>	<i>34.882,96</i>	
<i>2000</i>	<i>360.000,00</i>	<i>26.162,22</i>	
<i>2001</i>	<i>180.000,00</i>	<i>13.081,11</i>	
<i>2002</i>		<i>10.000,00</i>	
		<i>84.126,29</i>	<i>lt. UFS fiktiv zugeflossen</i>
<i>2004 + 2005</i>		<i>2.000,00</i>	
		<i>86.126,29</i>	<i>Forderung gesamt Bw.</i>

Auf diese Forderung über € 86.126,29 hat der Bw am 31.3.2006 im Hinblick auf den anstehenden Anteilskauf verzichtet. Wir haben in der Berufungsergänzung vom 15.9.2009 ausgeführt, dass dieser Forderungsverzicht beim Bw als laufende Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen ist (vgl. EStRL Rz 669 sowie Doralt, ESt-Kommentar § 4 Tz 213).

In eventu – sofern die Behörde einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht erblickt – wäre der gemeine Wert der Forderung den Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der A. zuzurechnen (vgl. EStRL Rz 2595 ff).

Im Schreiben vom 6.9.2012 unterstellt das Finanzamt nun einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht, ohne eine Begründung zu dieser Feststellung abzugeben. Ferner vermindert das Finanzamt in seiner Berechnung aus nicht nachvollziehbaren Gründen die vom UFS bereits als fiktiv zugeflossen beurteilten Geschäftsführerbezüge 1999 bis 2002 iHv € 84.126,29 um die Bezüge 2004 und 2005 iHv € 2.000,--, sodass sich nach Ansicht des Finanzamtes der gesellschaftlich veranlasste Forderungsverzicht lediglich auf € 82.126,29 beläuft. Tatsächlich verzichtete der Bw aus betrieblichen Gründen auf Forderungen iHv € 86.126,29, die 2006 als laufende Betriebsausgabe zu berücksichtigen sind."

Dieses Schreiben wurde dem Finanzamt am 29. November 2012 zur Kenntnisnahme und Wahrung des Parteigehörs übermittelt.

Mit e-mail vom 6. Dezember 2012 nahm das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

"Der Forderungsverzicht erfolgte aus gesellschaftsrechtlichen Gründen "im Hinblick auf den anstehenden Anteilsverkauf" und ist daher bei Berechnung der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung zu berücksichtigen. Die Forderung betrug insgesamt 86.126,29 €, wovon € 2000,00 in Abzug zu bringen sind, da diese nicht versteuert wurden, sodass € 84.126,29 als Forderungsverzicht zu berücksichtigen sind.

Im Hinblick darauf, dass Veräußerungserlös alles ist, was der Erwerber der Anteile aufbringen muss, ist die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,80 als Veräußerungserlös zu berücksichtigen € 200.000,-- an Bw ausbezahlt zuzüglich € 106.831,80 an Kapitalerhöhung an GmbH bezahlt, um 50% Beteiligung aufrechtzuerhalten. Variante: Zahlung von € 106.831,80 an den Gesellschafter und dieser bezahlt den Betrag für die Kapitalerhöhung in die GmbH ein).

Das Finanzamt bleibt daher bei seiner Aussage, dass 50% der Kapitalerhöhung dem Veräußerungserlös zuzurechnen sind."

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2012 wurde diese e-mail der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht. Seitens der steuerlichen Vertretung erfolgt dazu keine weitere Äußerung (s. AV. vom 8. Jänner 2013/UFS-Akt).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht vom nachstehenden Sachverhalt aus:

Der Bw ist im Jahr 2006 Gesellschafter – Geschäftsführer der A. GmbH und zu 100% daran beteiligt.

Mit Vertrag vom 20.7.2006 veräußerte der Bw seinen 100%igen Anteil an der A. GmbH an die in Gründung befindliche C. GmbH zum Abtretungspreis von € 400.000,--.

Ebenfalls mit 20.7.2006 wurde in einer ao Generalversammlung bei der A. GmbH der Beschluss gefasst das Stammkapital von € 36.336,42 um € 213.663,58 auf € 250.000,-- zu erhöhen, wobei die Übernahme der Kapitalerhöhung ausschließlich durch die C. GmbH erfolgte.

Weiters wurde in dem zwischen dem Bw und der C. GmbH abgeschlossenen Treuhandvertrag – ebenfalls datiert vom 20.7.2006 - vereinbart, dass die C. GmbH den einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 125.000,-- entsprechenden Hälfteanteil treuhändig für den Bw hält, der hierfür den Betrag von € 200.000,-- an die C. GmbH zu zahlen hat. Diese Zahlungsverpflichtung des Bw iHv € 200.000,-- wurde mit der Kaufpreisverpflichtung der C.

GmbH iHv € 400.000,00 gegenverrechnet, wodurch sich ein Kaufpreis der C. GmbH für den 50% igen Anteil (in wirtschaftlicher Hinsicht) in Höhe von € 200.000,-- ergeben hat.

Im Hinblick auf den anstehenden Anteilsverkauf der A. GmbH an die C. GmbH hat der Bw auf Forderungen in Höhe von € 86.126,29 (Stand 31.12.2005) verzichtet.

Strittig ist im vorliegenden Fall,

1. ob die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,79 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des 50% Anteiles des Bw an der A. GmbH zu berücksichtigen ist und
2. ob der im Hinblick auf den anstehenden Anteilsverkauf an die C. GmbH erklärte Forderungsverzicht des Bw als laufende Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist oder ob darin eine gesellschaftliche Veranlassung zu erblicken ist und der gemeine Wert der Forderung des Bw in voller Höhe den Anschaffungskosten des Bw an seiner Beteiligung der A. GmbH zuzurechnen ist und 50% davon bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes entsprechend zu berücksichtigen sind.

Ad.1. Ermittlung des Veräußerungserlöses einer Beteiligung:

Gemäß § 31 Abs 1 EStG 1988 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Als Einkünfte sind gemäß § 31 Abs 3 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (Abs. 1) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Veräußerungserlös ist alles, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet.

Der Veräußerungserlös ist nach dem Zuflussprinzip (§ 19) zu erfassen.

Zu den Anschaffungskosten zählt alles, was der Erwerber aufwendet, um die Beteiligung zu erwerben; auch nachträgliche Anschaffungskosten wie zB Gesellschafterzuschüsse, verdeckte Ausschüttungen und Kapitalerhöhungen gehören zu den Anschaffungskosten des Anteils (*Doralt/Kempf*, EStG⁸, § 31 Tz 128,129).

Ad. 1. Kapitalerhöhung:

Der Bw ist zu 100% an der A. GmbH beteiligt. Das Stammkapital beträgt € 36.336,42. Im Streitjahr veräußerte der Bw 100% seiner Anteile an der A. GmbH an die C. GmbH um einen Abtretungspreis von € 400.000,--

Aus der Zusammenschau des Abtretungs- und Treuhandvertrages (beide wurden zeitgleich am 20.7.2006 abgeschlossen) ergibt sich, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die C. GmbH vom Bw nur 50% der Anteile an der A. GmbH im Wert von € 200.000,-- erworben hat. Der Bw hält daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weiterhin 50% der Anteile.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist festzuhalten, dass der Treuhandvertrag abgeschlossen zwischen der C. GmbH und der P. GmbH nur das Rechtsverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften betrifft und den Anteilsverkauf vom Bw weder in zivilrechtlicher noch in steuerrechtlicher Hinsicht berührt.

Das Finanzamt vertritt in seinen Stellungnahmen (datiert vom 6. September 2012 und 6. Dezember 2012) die Auffassung, dass beim Bw die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,80 als Veräußerungserlös zu berücksichtigen ist ("€ 200.000,-- an den Bw ausbezahlt zuzüglich € 106.831,80 an Kapitalerhöhung an die C. GmbH bezahlt, um die 50% Beteiligung aufrechtzuerhalten").

Wie bereits ausgeführt, ist Veräußerungserlös alles, was der Erwerber (= C. GmbH) als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwenden muss. Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die C. GmbH für 100% der Anteile des Bw an der A. GmbH einen Kaufpreis in Höhe von € 400.000,-- gezahlt hat. Als Gegenleistung des Bw dafür, dass die C. GmbH den einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 125.000,-- entsprechenden Hälfteanteil treuhändig für ihn hält, zahlte dieser € 200.000,--. Dem Bw sind daher defacto für seinen Hälfteanteil € 200.000,-- zugeflossen.

Die in der außerordentlichen Generalversammlung vom 20. Juli 2006 vereinbarte Kapitalerhöhung in Höhe von € 213.553,58, welche zur Gänze von der C. GmbH übernommen wird, ist somit ausschließlich den steuerlichen Anschaffungskosten des Geschäftsanteiles der C. GmbH zuzurechnen.

Alineare bzw schräge Einlagen (das sind Einlagen, die nicht dem Anteil am Kapital entsprechen) sind grundsätzlich zulässig und führen zu entsprechend unterschiedlichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Die Anschaffungskosten der einzelnen Gesellschafter sind demnach unterschiedlich hoch (s. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 460).

Weder dem Abtretungs- noch dem Treuhandvertrag zu entnehmen, dass die alineare Kapitalerhöhung - ausschließlich übernommen von der C. GmbH – Bedingung für die Anteilsabtretung war und dem Bw wurde keine Vorzugsdividende eingeräumt. Beides sind jedoch laut VwGH Erkenntnis vom 14.12.2005, 2002/13/0053 Kriterien um eine alineare Kapitalerhöhung in eine der Anteilskaufpreisaufbringung dienende Maßnahme umdeuten zu können.

Der steuerlichen Vertretung ist daher zuzustimmen, dass die Kapitalerhöhung dem Bw nicht zugeflossen ist und eine solche Hinzurechnung in den Veräußerungsgewinntatbeständen der §§ 19 und 31 keinerlei Deckung findet.

Wenn das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass die Zahlung von € 106.831,80 (= 50% der Kapitalerhöhung) für die Kapitalerhöhung des Veräußeres (= Bw.) zu einer Bereicherung des Bw führt und beim ihm als zugeflossen gilt, ist entgegenzuhalten, dass eine allfällige Bereicherung des Bw erst im Falle des § 31 Abs 2 Z 1 leg cit (Abwicklungsguthaben oder gegebenenfalls bei einer allfälligen Veräußerung einen höheren Preis) schlagend werden könnte. Denn als Veräußerung im Sinne dieser Bestimmung gelten auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.

Die vom Finanzamt vorgebrachte Info des BMF vom 12.8.2012 betreffend "Kapitalerhöhung im Zusammenhang mit alinearen Ausschüttungen" kann für den Standpunkt des Finanzamtes nicht ins Treffen geführt werden, da im vorliegenden Fall keine alineare Gewinnausschüttung zugunsten des Bw vereinbart worden ist.

Wenn das Finanzamt in der e-mail vom 6. Dezember 2012 ausführt, dass *"Im Hinblick darauf, dass Veräußerungserlös alles ist, was der Erwerber der Anteile aufbringen muss, ist die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,80 als Veräußerungserlös zu berücksichtigen... (€ 200.000,-- an Bw ausbezahlt zuzüglich € 106.831,80 an Kapitalerhöhung an GmbH bezahlt, um die 50% aufrechtzuerhalten. Variante: Zahlung von € 106.831,80 an den Gesellschafter und dieser bezahlt den Betrag für die Kapitalerhöhung in die GmbH ein)*, dann übersieht das Finanzamt, dass der Bw zwar 50% seiner Anteile verkauft hat, er aber keine 50% neu erworben hat. Die laut Abtretungsvertrag ausschließliche Übernahme der Kapitalerhöhung in Höhe von € 213.663,60 durch die Erwerberin (= C. GmbH) kann daher nicht dem Bw als nachträgliche Anschaffungskosten seines in wirtschaftlicher Hinsicht weiterhin in seinem Besitz befindlichen 50% Anteiles zugerechnet werden.

Aufgrund der oa Ausführungen ist nach Ansicht des UFS die anteilige Kapitalerhöhung in Höhe von € 106.831,79 bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses beim Bw außer Ansatz zu lassen.

2. Forderungsverzicht:

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 23.9.2011, RV/1613-W/07 über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 den fiktiven Zufluss der nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezüge iHv € 84.126,29 aufgrund der beherrschenden Gesellschafterstellung des Geschäftsführers (Bw) und mangels Nachweis einer permanenten Zahlungsunfähigkeit der

Gesellschaft bestätigt. In den nicht verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 und 2005 wurden ebenfalls Geschäftsführerbezüge iHv gesamt € 2.000,-- nicht an den Bw ausbezahlt. Somit belief sich die Verbindlichkeit gegenüber dem Bw aus nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen in der A. GmbH zum 31.12.2005 auf € 86.129,29. Im Hinblick auf den anstehenden Anteilsverkauf hat der Bw auf seine Forderung in Höhe von € 86.126,29 verzichtet.

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüber stehende Personen gesetzt hätten (vgl VwGH 26. Mai 1998, 94/14/0042).

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensvermehrung.

Übernimmt der Gesellschafter Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen der Gesellschaft, so sind die Aufwendungen keine Betriebsausgaben, sondern Einlagen, da die Sicherung der Geschäftsführerbezüge nur eine Folge des Fortbestandes der Gesellschaft ist (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Nach Ansicht des UFS hat der Bw im Hinblick auf den Anteilsverkauf an die C. GmbH auf seine Honorarforderungen verzichtet. Der Verzicht erfolgte daher aus seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung heraus und ist daher im Sinne der oa Ausführungen als Einlage zu beurteilen. Der gemeine Wert der Forderung des Bw ist in voller Höhe den Anschaffungskosten des Bw an seiner Beteiligung der A. GmbH zuzurechnen und somit sind 50% hiervon bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes entsprechend zu berücksichtigen.

Betreffend der Höhe der Honorarforderungen ist festzuhalten, dass die in den Jahren 2004 und 2005 in der GmbH rückgestellten Honorarforderungen in Höhe von € 2.000,-- beim Bw nicht versteuert worden sind, somit sind diese auch nicht als nachträgliche Anschaffungskosten beim Bw im Zuge der Ermittlung des Veräußerungserlöses seiner Beteiligung in Abzug zu bringen.

Nach Ansicht des UFS sind daher – wie vom Finanzamt in der e-mail vom 6. Dezember 2012 vertreten - nur 50% von € 84.126,29 als Forderungsverzicht in Abzug zu bringen.

Zusammenfassend ergibt sich nach Ansicht des UFS daher folgende Berechnung des Veräußerungsgewinnes der Beteiligung des Bw in €:

Veräußerungserlös für den 50% Anteil	200.000,00
Abzüglich Anschaffungskosten für den 50% Anteil (Stammeinlage)	-18.168,21
Abzüglich Anschaffungskosten 50% (Forderungsverzicht)	-42.063,15
Sonstige Einkünfte gem. § 29 iVm § 31 EStG	139.768,64

3. Vorläufigkeit:

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit beseitigt, so ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Da zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 (3. Juni 2009) der Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2002 noch nicht absehbar war, erging dieser vorläufig. Da mittlerweile das Verfahren mit Berufungsentscheidung vom 23. September 2011, RV/1613-W/07 beendet worden ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Jänner 2013