

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Erich Schwaiger

über die Beschwerde

des Beschwerdeführers Bw_G***Y*** ,
Ort , Straße

vertreten durch

- die Steuerberatungs_GmbH, AnschriftOrt,
AnschriftStraße (FNXXX),
- die WT_WP_GmbH und
- die Rechtsanwälte_GmbH

vom 18. Juni 2009

gegen den Bescheid

des Finanzamtes Salzburg-Land ,
5026 Salzburg-Aigen , Aignerstraße 10

vertreten durch

Mag. Wolfgang Praxmarer

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

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird **aufgehoben**.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

1.1 Vorgeschichte

Dieses Erkenntnis ergeht im fortgesetzten Verfahren, nachdem die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09) vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juni 2014 aufgehoben wurde (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028) und damit die Berufung vom 18. Juni 2009 wiederum als unerledigt gilt.

Bezüglich des Verfahrensganges sowie des Sachverhaltes wird auf die Begründung der oben zitierten und dem Beschwerdeführer zugestellten Berufungsentscheidung verwiesen, die zu einem integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt wird.

Das Finanzamt legte die Berufung vor dem 1. Jänner 2014 an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Sie gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat. Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Erlledigung zugewiesen.

Mit Schreiben vom 16. September 2014 zog der Beschwerdeführer (kurz Bf.) seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück. Damit ging die Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 7013 über.

1.2 Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes

Wenn der VwGH – wie hier - einer Beschwerde gem. Art 131 B-VG stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden gem. § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Bei seiner neuerlichen Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht an die Rechtsanschauung des Höchstgerichtes gebunden. Diese Bindung besteht nach der Rechtsprechung in allen Fragen, die eine notwendige Voraussetzung des aufhebenden Erkenntnisses bildeten (vgl. VwGH 19.11.2009, 2008/07/0167; BFG 26.03.2014, RV/6100510/2013).

Das Höchstgericht begründete seine Entscheidung wie folgt:

„Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (idF BGBl. I Nr. 71/2003) liegt eine Einbringung im Sinne des UmgrStG vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG 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.

Nach dem Einbringungsvertrag in Verbindung mit der Einbringungsbilanz bestand das einzubringende Vermögen ganz überwiegend aus einem Firmenwert. Der Firmenwert ist jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt. Der Firmenwert tritt prinzipiell bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher ist, als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz 34).

Im vorliegenden Fall resultieren das Ertragspotential und damit der Firmenwert aus den persönlichen Kontakten und Beziehungen des Beschwerdeführers. Nach den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde, welche in der Beschwerde nicht bestritten werden, ist der Beschwerdeführer ein hoch-spezialisierter Unternehmensberater im Sanierungsbereich, der im Wesentlichen durch seine vorangegangenen unselbstständigen Tätigkeiten (als Geschäftsführer sowie als Vorstand) in der Branche der Holzverarbeitung über hervorragende Kontakte und Kenntnisse verfügt. Das Marktpotential des Beratungsunternehmens habe einzig und allein aus dem persönlichen Ruf und Bekanntheitsgrad des Beschwerdeführers bestanden.

Da diese persönlichen Eigenschaften (persönlicher Ruf und Bekanntheitsgrad) aber nicht auf andere Personen übertragbar sind, würde im Falle eines entgeltlichen Erwerbes durch einen fremden Dritten dieser fremde Dritte für die nicht übertragbaren Werte auch kein Entgelt bezahlen; ein derartiger Firmen- oder Praxiswert kann nicht übertragen werden (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2014, § 8 Tz 48).

Der in der Einbringungsbilanz dargestellte Firmenwert ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen. Damit lag aber - im Hinblick auf die Entnahmen - zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages kein positiver Verkehrswert vor, sodass schon aus diesem Grund die Regelungen des UmgrStG nicht anwendbar sind.

Somit ist der Vorgang nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft - nach Tauschgrundsätzen - zu beurteilen.

Übertragen wurden unstrittig Sachanlagen sowie Umlaufvermögen (darunter auch Forderungen). Eingebracht wurden aber auch Verbindlichkeiten, sodass sich - wie von der belangten Behörde ausgehend von einem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten festgestellt wurde - ein negatives Eigenkapital von 825.000 EUR ergab.

Dass darüber hinaus weitere (werthaltige) Wirtschaftsgüter (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2000/15/0093) eingebracht worden wären, kann nicht erkannt werden:

In Frage kämen insoweit die Rechte des Beschwerdeführers aus seinen Vertragsverhältnissen zur S GmbH einerseits sowie zur EA anderseits.

Betreffend die S GmbH rügt die Beschwerde insbesondere die Ausführungen der belangten Behörde zur Frage, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers als weisungsgebundene, nichtselbständige Tätigkeit zu beurteilen sei. Hierauf kommt es aber nicht entscheidend an:

Wie schon aus der Sanierungsvereinbarung hervorgeht, war der Beschwerdeführer - auch in Kenntnisnahme der Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH durch seine Vertragspartner - dazu verpflichtet, den überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft der S GmbH zu widmen. Wenn der Beschwerdeführer hiezu auf die Aussage des Zeugen N (des Vertreters der I AG) verweist, so sagte dieser zwar aus, wesentlich sei gewesen, ein gutes "Beratungsinstitut für diese Sanierungstätigkeit zu finden". Daraus ist aber nicht abzuleiten, dass Inhalt der Sanierungsvereinbarung nicht (u.a.) die persönliche Tätigkeit des Beschwerdeführers gewesen wäre. Diese Aussage des Zeugen N bezog sich offenkundig auf den Zustand vor der Betrauung des Beschwerdeführers mit der Sanierungstätigkeit (es war jemand erst "zu finden"). An Stelle eines "Beratungsinstitutes" (das wohl mehrere qualifizierte Sanierer hätte zur Verfügung stellen können, die daher nicht jeweils zur persönlichen Leistungserbringung verpflichtet gewesen wären) wurde aber in der Folge (zunächst) der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer mit den Sanierungstätigkeiten beauftragt. Der Beschwerdeführer sagte auch selbst - vor dem Strafgericht - aus, er sei als Sanierer eingesetzt worden, weil "sie" großes Vertrauen in ihn gehabt hätten; "sie" hätten gemeint, wenn einer das machen könne, dann solle er das sein. Wenn der Zeuge N schließlich weiter aussagte, er habe die Vereinbarung so verstanden, dass der Beschwerdeführer sich auf seine Gesellschafterstellung hätte zurückziehen und die Geschäftsführung einem anderen befähigten Menschen hätte übertragen können, so bezog sich dies aber - einer Klarstellung des Zeugen N zufolge - auf die P GmbH, nicht "unmittelbar" auf die S GmbH. Demnach folgt auch aus der Aussage dieses Zeugen in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Vertrages, dass der Beschwerdeführer zur persönlichen Erbringung der Leistungen (überwiegende Arbeitskraft) verpflichtet war. Schließlich war auch das Honorar abgeleitet unter Zugrundelegung der Tätigkeit des Beschwerdeführers, nämlich aus 120 Tagessätzen, bezogen auf das gesamte Jahr. Demnach ist der belangten Behörde aber insoweit nicht entgegenzutreten, wenn sie zum Ergebnis gelangte, dass diese (einheitliche: als Sanierer und Geschäftsführer) Tätigkeit nicht von der Person des Beschwerdeführers lösbar ist.

Zum Vertragsverhältnis zur EA führte die belangte Behörde aus, der Umstand, dass eine mit 11. Oktober 2005 datierte Vereinbarung erst 2007 von der EA gegengezeichnet an die P GmbH rückübermittelt worden sei, spreche dagegen, dass Leistungsinhalt, Vertragspartner sowie Honorar Ende September 2005 schon ausreichend fixiert gewesen seien. Es dürfte auch nicht klar gewesen sein, welche Aufgabe von wem in welcher Funktion zu erfüllen sein werde. Darauf deute auch die fehlende Abrechnung der S

GmbH (über von dieser Gesellschaft der P GmbH als "junior consultants" zur Verfügung gestellte Mitarbeiter). Dies könne auch mit dem Eigeninteresse der S GmbH an der Kooperation zusammen hängen. Es bleibe weiters unklar, ob bis zur Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 28. September 2005 überhaupt schon Leistungen erbracht worden seien. In freier Beweiswürdigung sei dieser Auftrag damit für einen außenstehenden Dritten zumindest am 28. September 2005 so wenig konkretisiert gewesen, dass er praktisch nicht bewertbar gewesen sei.

Eine Unschlüssigkeit dieser Erwägungen kann die Beschwerde nicht aufzeigen. Dass - wie in der Replik zur Gegenschrift ausgeführt wird - ein Interesse der S GmbH an einem Abtretungsvertrag neben einem Interesse des Beschwerdeführers an einem Beratungsvertrag bestehen könne, mag zutreffen. Dies vermag aber die nicht unbedenkliche Vermischung der Sphären (Tätigwerden von Mitarbeitern der S GmbH, Verrechnung dieser Tätigkeit durch die P GmbH) nicht zu erklären. Wenn der Beschwerdeführer hiezu betreffend seine Mitwirkungspflicht weiter ausführt, er habe sich "niemals geweigert, konkret an ihn gerichtete Fragen zu beantworten", so wird damit die Darlegung der belangten Behörde nicht bestritten, dass trotz wiederholter Aufforderung Belege zur Verrechnung zwischen der S GmbH und der P GmbH nicht vorgelegt wurden. Auch aus dem Vorbringen in der Beschwerde und der Replik zur Gegenschrift geht hervor, dass dieses Vertragsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. M, der insoweit für diverse Unternehmen tätig war, besprochen wurde. Auch hier handelt es sich offenkundig gerade um persönliche Kontakte des Beschwerdeführers zu dieser Person. Im Hinblick darauf, dass noch keine endgültige Vereinbarung über die näheren Inhalte dieser Beratungstätigkeit vorlag, erschiene es aber wenig überzeugend, dass dieses (anzubahnende) Vertragsverhältnis von der Person des Beschwerdeführers (zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages) hätte gelöst werden können und die Vertragsverhandlungen von einer anderen Person mit Aussicht auf Erfolg hätten fortgesetzt werden können. Auch dem Beschwerdeführer gelang insoweit - wie von ihm selbst ausgeführt - ein "Friedensschluss" (nach "unrunder" Zusammenarbeit und Nichtbezahlung der Leistungen) erst im Jahr 2007.

Der belangten Behörde ist sohin auch hinsichtlich des Umfanges der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht entgegenzutreten.

Soweit in der Beschwerde (und in der Replik zur Gegenschrift) wiederholt Verstöße gegen das Parteiengehör geltend gemacht werden, wird nicht dargetan, welches weitere Vorbringen allenfalls erstattet worden wäre, sodass auch nicht dargelegt werden kann, dass die belangte Behörde bei Einhaltung der als verletzt behaupteten Verfahrensvorschriften zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs. 4 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 2007, 2007/14/0002).

Mit der Einbringung der Sachanlagen, des Umlaufvermögens und der Verbindlichkeiten (in Form eines Schuldbeitritts) in die P GmbH ist dem Beschwerdeführer noch kein Vorteil zugeflossen. Der Vorteil floss ihm im Beschwerdefall erst mit seiner Schuldbefreiung zu (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 30). Diese Schuldbefreiung erfolgte aber erst mit Einwilligung des Gläubigers (§ 1405 ABGB) am 30. Dezember 2005.

Sache des Verfahrens ist - wie die belangte Behörde ausführte - die vom Finanzamt unterstellte verdeckte Ausschüttung der P GmbH an den Beschwerdeführer durch den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005. Da aber mit diesem Vertrag - in diesem Zeitpunkt - dem Beschwerdeführer noch kein Vorteil zugeflossen ist, unterliegt dieser Vorgang auch nicht der Kapitalertragsteuer.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Entscheidung über die Beschwerde

Damit bedarf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts keiner darüber hinausgehenden Begründung. Sowohl der Unabhängige Finanzsenat wie auch der Verwaltungsgerichtshof sprachen aus, dass die dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 zugrunde liegenden Vorgänge nicht dem UmgrStG unterliegen.

Es handelt sich dabei um den Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988) von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen die Übernahme von Verbindlichkeiten. Die Y***Beratung_GmbH übernahm um EUR 825.000,00 mehr an Verbindlichkeiten als sie Vermögenswerte übernahm (siehe „Tabelle: Werte 28.9.2005“ auf Seite 77 der Berufungsentscheidung), was eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Dieser Betrag bestand zur Gänze aus Bankverbindlichkeiten, die von der aufnehmenden Gesellschaft gegenüber der Gläubigerbank formell erst frühestens mit 30. Dezember 2005 übernommen wurden.

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs. 4 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (siehe VwGH).

Dem Bf. floss zwar ohne Zweifel ein fremdunüblicher Vorteil von EUR 825.000,00 zu, nicht aber im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die Y***Beratung_GmbH zum 28.09.2005, sondern erst mit der Einwilligung des Gläubigers. Damit erfolgte der Zufluss nicht im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die Y***Beratung_GmbH zum 28.09.2005. Da nur dieser Zeitpunkt vom Bundesfinanzgericht beurteilt werden darf (Sache des KEST-Bescheides), fehlt es dem bekämpften Kapitalertragsteuerbescheid an seiner Grundlage. Er war deshalb aufzuheben.

3. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung und dabei insbesondere die Entscheidung VwGH 26.4.2014, 2011/15/0028 abschließend geklärt (siehe oben). Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 2. Oktober 2014