

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch die CSG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Münchner Bundesstraße 105/1, 5020 Salzburg, gegen den Bescheid des Finanzamt Salzburg-Stadt vom 2.5.2007 betreffend Einkommensteuer des Jahres 2004, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.10.2015, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung des Jahres 2004 betreffend ua die streitgegenständliche Einkommensteuer wurden im Rahmen der Niederschrift über die Schlussbesprechung folgende Feststellungen getroffen:

*"Sachverhalt:*

*In der Bilanz 2004 der Fa. [C] (Einzelfirma von Herrn [Bf]) wurden Euro 811.244,00 über Privat als sonstiger Aufwand eingebucht. Dieser Aufwand wurde von der Fa. [B] GmbH in Rechnung gestellt und dort als a.o.Ertrag verbucht.*

*In der Besprechung vom 29.03.2007 wurde vom steuerlichen Vertreter [StB] dazu folgender Sachverhalt angegeben:*

*Herr [Bf] wollte im Jahr 2003 die Fa. [I] GmbH mit Sitz in München erwerben. Zu diesem Zweck wurde am 26.11.2003 ein 'Vorvertrag für den Abtretungsvertrag/Kaufvertrag' mit den Gesellschaftern der Fa [I] GmbH geschlossen (Unterzeichnung am 02.12.2003).*

*Lt. Punkt II des 'Vorvertrages' sollten die Geschäftsanteile an die Fa. [R] GmbH mit Sitz in Freilassing (Mantelfirma im Besitz von Herrn [Bf]) oder an eine andere Gesellschaft von Herrn [Bf] abgetreten werden.*

*Der Grund für den beabsichtigten Erwerb der Fa. [I] GmbH lag darin, dass die Fa. [I] GmbH im gleichen Geschäftsfeld wie die im 100%-igen Eigentum von Herrn [Bf] stehende Fa. [B] GmbH tätig war.*

*Mit Schreiben vom 03.03.2003 legte der damalige Geschäftsführer der Fa. [B] GmbH Herr [GF] Herrn [Bf] folgende Vereinbarung zur Bestätigung vor:*

*Herr [GF] müsste in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Fa. [B] GmbH mindestens 12 Mitarbeiter kündigen. Da Herr [Bf] sich in Kaufsverhandlung mit der Fa. [I] GmbH befindet und die Mitarbeiter von dieser Firma dann übernommen werden sollten, wird von den notwendigen Kündigungen Abstand genommen, wenn Herr [Bf] persönlich die finanzielle Verantwortung für die laufenden Kosten, die zur Erhaltung der Personalstruktur entstehen sowie die Vorbereitungs- u. Vorlaufkosten übernimmt.*

*Mit Schreiben vom 05.03.2003 übernimmt dann Herr [Bf] persönlich die Haftung bis zum Höchstbetrag von Euro 950.000,-. Als Begründung führt Herr [Bf] u.a. an, dass er ein übergeordnetes Interesse am Erwerb der Fa. [I] GmbH, die im vergleichbaren Warensortiment wie die Fa. [B] GmbH tätig ist, hat und er auf das qualifizierte Personal im Fall des Erwerbes angewiesen ist.*

*Der Haftungsbetrag von Euro 950.000,- orientiert sich daran, dass das Personal noch über einen längeren Zeitraum im Personalstand der [B] GmbH gehalten werden kann und dann sofort ohne Einschulung im neu erworbenen Unternehmen eingesetzt werden kann.*

*Mit Schreiben vom 15.12.2003 teilt die Fa. [I] GmbH der Fa. [R] Arbeitsschutz Handels GmbH z.Hd. Herrn [GF] mit, dass die Verhandlungen beendet und der Vorvertrag als gegenstandslos zu betrachten sei.*

*Am 18.04.2004 teilt der Rechtsanwalt von Herrn [Bf] mit, dass eine Schadenersatzklage gegen die Fa. [I] GmbH aussichtslos erscheint.*

*Auf Seite 6 des Rechtsgutachtens wird angeführt, dass der Inhalt des abzuschließenden Vertrages sich im Jahr 2003 mehrmals geändert hat. Im März 2003 war von einem Share Deal samt atypisch stiller Gesellschaft die Rede und Verkauf des Warenlagers, im August von einem Asset Deal samt Übernahme des Warenlagers auf Kommission und nachweislich erst ab Ende Oktober 2003 wiederum die Rede von einem Share Deal zu einem symbolischen Kaufpreis von Euro 1,-, wobei in Folge lediglich die Teilkonditionen hinsichtlich Bürgschaftsübernahme, Wert des Warenlagers etc. bis zur Unterzeichnung des Vorvertrages am 02.12.2003 verhandelt wurde. Auch weist der Rechtsanwalt daraufhin, dass sämtlicher Schriftverkehr an die Fa. [B] GmbH, meistens z. Hd. Herrn [GF], gerichtet worden ist. Auch die Exklusivitätsvereinbarung vom 19.11.2003 wurde ebenfalls mit der Fa. [B] GmbH getroffen.*

*Nach dem endgültigen Scheitern der Firmenübernahme wurde die Haftung von Herrn [Bf] gegenüber der [B] GmbH schlagend und die Personalkosten für 14 Arbeiter/ Angestellte von März 2003-August 2004 (nach Kündigungen auslaufend) i.H. v. Euro 811.244,00 von ihm privat übernommen.*

*Rechtliche Würdigung:*

*In der Bilanz des im Firmenbuch eingetragenen Einzelunternehmens [C] Beschriftungssysteme [Bf] wurde die Haftungsübernahme i.H. v. Euro 811.244,00 als a.o.Aufwand im Jahr 2004 gebucht. Als Begründung wurde in der Besprechung vom 29.03.2007 angegeben, dass es sich um vorweggenommene Betriebsausgaben handelt. Das Vermögen bzw. die Beteiligung an den neu übernommenen Unternehmen wäre dem Einzelunternehmen gewidmet worden. Das der Kauf nicht zustande kam, konnte nicht vorausgesehen werden. Herr [Bf] war auch ausschließlich der Verhandlungspartner mit der Fa. [I] GmbH und hatte die Aufwendungen auch letztendlich wirtschaftlich zu tragen.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei der Haftungsübernahme um eine Einlage bei der Fa. [B] GmbH. Herr [Bf] ist 100% Gesellschafter der Fa. [B] GmbH und seit 09.04.2003 auch Geschäftsführer. Wie aus dem vorstehend zitierten Schreiben des GF [GF] hervorgeht, hatte Herr [Bf] ein übergeordnetes Interesse am Erwerb der Fa. [I] GmbH, da diese Firma im gleichen Warensortiment tätig war. Dieses übergeordnete Interesse konnte wohl nur in einer Stärkung der Fa. [B] GmbH gelegen sein (Konkurrenzunternehmen- deutscher Markt). Wie aus dem Vorvertrag hervorgeht, war letztendlich ein share deal geplant, entweder über die sich im Besitz von Herrn [Bf] befindliche Fa. [R], Deutschland oder ein anderes von Herrn [Bf] zu benennendes Unternehmen. Das die protokollierte Einzelfirma [C] Beschriftungssystem dieses Unternehmen erwerben wollte, ist aus dem vorgelegten Schriftverkehr nicht zu entnehmen und würde nach Ansicht der Betriebsprüfung auch keinen wirtschaftlichen Sinn ergeben (gänzlich anderer Betriebszweig). Eine im vorhinein beabsichtigte Aufnahme der Beteiligung als gewillkürtes Vermögen bei der Fa. [C] ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Voraussetzung für ein gewillkürtes Vermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeinerweise dem Betrieb förderlich ist - etwa durch zusätzliche Erträge oder durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung. Erst nach Erfüllung der persönlichen Haftung von Herrn [Bf] wurde der Aufwand im Jahr 2004 bei der Einzelfirma gebucht. Lt. Bilanz der Fa. [B] GmbH zum 31.12.2003 wurden Euro 450.000,- als nicht abgerechnete Leistungen (Lohnkosten 2003 lt. Vereinbarung vom 03.03.2003) verbucht. Da bereits am 15.12.2003 die Kündigung des Vorvertrages durch die Fa. [I] GmbH bekannt wurde, wäre bei einer in vorhinein beabsichtigten Übernahme durch die Fa. [C] mittels Rückstellung eine Vorsorge zu treffen gewesen.*

*Wie bereits eingangs erwähnt, ist Herr [Bf] 100%-iger Gesellschafter der [B] GmbH und seit 09.04.2003 auch Geschäftsführer. Die Beteiligung befindet sich im Privatvermögen von Herrn [Bf]. Der vormalige Geschäftsführer Herr [GF] musste aufgrund der offensichtlich angespannten Ertragslage der [B] GmbH mittels eines fälligen Personalabbaues gegensteuern. Im Schreiben vom 05.03.2003 bestätigt Herr*

*[Bf] in seiner Eigenschaft als Eigentümer der [B] GmbH GF [GF], dass zur nachhaltigen Existenzsicherung der Gesellschaft 12 Personen abgebaut werden müssen. Da er jedoch ein übergeordnetes Interesse am Erwerb des Unternehmens hatte, verpflichtete sich Herr [Bf] die Personalkosten für die zur Kündigung anstehenden Personen bis zu Euro 950.000,- zu übernehmen.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung hängt die persönliche Übernahme der Personalkosten mit der gesellschaftsrechtlichen Stellung von Herrn [Bf] zusammen. Betriebswirtschaftlich hätte die Fa. [B] GmbH nach eigenen Angaben Personal abbauen müssen. Der Eigentümer verpflichtet sich jedoch persönlich zur Übernahme der Kosten, da durch den Erwerb eines Konkurrenzunternehmens (im Bereich Arbeitsschutz) auch die Fa. [B] GmbH profitieren würde. Dokumentiert wird dies auch dadurch, dass vom Rechtsvertreter nach Scheitern des Vertrages auch eine etwaige Schadenersatzklage der Fa. [B] GmbH an die Fa. [I] GmbH untersucht wurde.*

*Ein fremder Dritter würde wohl das Personal erst nach erfolgter Kündigung und Wirksamwerdung der Übernahme mit einer Anstellungszusage übernehmen. Das zur Kündigung anstehende Personal hat im Zeitraum der Kostenübernahme durch Herrn [Bf] (März 2003 bis August 2004 auslaufend) nachweislich für die Fa. [B] GmbH als Arbeitgeber produktiv gearbeitet. Wäre die Übernahme der Gesellschaftsanteile an der Fa. [I] GmbH geglückt, wäre die nachträgliche Weiterverrechnung von Personalkosten, die wirtschaftlich noch für die Fa. [B] GmbH tätig waren, an welche Gesellschaft auch immer nicht vertretbar!*

*Die Übernahme der Personalkosten durch Herrn [Bf] hängt nach ho. Ansicht mit der Beteiligung an der [B] GmbH zusammen. Da sich die Beteiligung an der Fa. [B] GmbH im Privatvermögen von Herrn Raubai befindet, ist eine etwaige Teilwertabschreibung der Beteiligung nicht möglich. Vielmehr ist die Kostenübernahme als Einlage in die Fa. [B] GmbH zu werten, d.h. das die bei der Fa. [B] GmbH ausgewiesenen Erlöse "[I]" wiederum abzuziehen sind (Gewinnmindernd). Die Zahlung von Herrn [Bf] i.H.v. Euro 811.244,- ist gem. 4 Abs. 12 EStG als Einlage zu werten und im Einlagenevidenzkonto aufzunehmen."*

*In Folge dessen erließ die belangte Behörde am 2.5.2007 den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, ua unter Kürzung des strittigen Aufwandes iHv 811.244 €.*

*Gegen diesen Abgabenbescheid erhob der Beschwerdeführer das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte hierin ua aus:*

*"Seitens der Finanzbehörde wurde der vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Verlust im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Kauf eines deutschen Unternehmens nicht als Betriebsausgabe anerkannt, da der Steuerpflichtige diese Betriebsausgaben seitens der Fa. [B] GmbH auftragsgemäß fakturiert bekam, und diese Erlöse sich auch in der [B] GmbH wiederfanden mit der daraus resultierenden Konsequenz, dass diese Erlöse wiederum in der genannten Gesellschaft zu stornieren wären und der bezahlte Rechnungsbetrag als Einlage im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG gewertet wurde.*

*Gegen diese Rechtsansicht der Behörde richtet sich nun das vorliegende Rechtsmittel.*

*Ich begehre daher im Rahmen des vorliegenden Schriftsatzes erklärungsgemäß vorzugehen und den Betrag in Höhe von € 811.244,-- als Betriebsausgabe wiederum anzuerkennen.*

*Als Begründung verweise ich grundsätzlich auf das VwGH-Erkenntnis: E 12.4.1983, 82/14/0150, in welchem zusammenfassend zum Ausdruck gebracht wurde, dass auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben darstellen soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht.*

*Zweifelsohne können auch vergebliche Aufwendungen zu Betriebsausgaben führen, sofern diese zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (VwGH, 27.6.2000, 95/14/0134).*

*Ich darf daher zur näheren Erläuterung nochmals den tatsächlich sich zeigenden Sachverhalt wie folgt vorbringen.*

*Die Fa. [B] GmbH steht unstrittig im gesellschaftsrechtlichen Eigentum des Hrn. [Bf], wobei er auch die Geschäftsführung derzeit persönlich ausübt.*

*Das vorgenannte Unternehmen hatte bereits seit mehreren Jahren Strukturprobleme, sodass der geschäftsführende Gesellschafter in der Vergangenheit durch Eigenmittelzuführung die sich wirtschaftlich ergebenden Verluste abdecken musste. Dennoch war die Bonität des Unternehmens im Rating nach Basel II als nur bedingt kreditfähig eingestuft. Das Unternehmen beschäftigte sich und beschäftigt sich nach wie vor mit dem Handel von primärer Arbeitsschutzbekleidung und dem Vertrieb von anderen persönlichen Sicherheitseinrichtungen.*

*Während dieser kritischen Jahre lag de facto die Geschäftsführung auch in den Händen eines angestellten Geschäftsführers, der auch im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Analyse entsprechende Umstrukturierungsmaßnahmen und Ausrichtung des Unternehmens nach einer geänderten Unternehmensstrategie verfolgte, und dies grundsätzlich im Einklang mit dem Eigentümer.*

*Nachdem die nicht zum gewünschten Erfolg geführte Unternehmensstrategie des letztgenannten Geschäftsführers davon ausging, durch Neueinstellung und fachlicher Ausbildung von Vertriebspersonal Marktanteile dazu zu gewinnen um letztlich dadurch degressive Kostensenkung des gesamten Kostenblockes der Unternehmung bezogen auf den erzielten Umsatz zu erreichen, hätte dies weiterhin zur Folge gehabt, dass dieses teuer eingeschulte Personal erheblichen Umfanges gekündigt hätte werden müssen.*

*In der Praxis heißt dies, dass ursprünglich das durch den angestellten Geschäftsführer aufgestockte Personal von 32 auf 51 Mitarbeiter wiederum abgebaut hätte werden müssen.*

*Diesen an sich betriebswirtschaftlich notwendigen Vorgang hat der Eigentümer aus gutem Grunde untersagt, wobei er für die ab diesem Zeitpunkt angefallenen Gehälter*

*bis zu einem bestimmten Stichtag (Detailunterlagen liegen der Finanz bereits vor) die anfallenden Kosten aus nachfolgenden Gründen unter Hinweis auf die entgeltliche Mandatsübertragung an die [B] GmbH übernahm.*

*Zeitlich überlappend zu den vorgenannten betriebswirtschaftlichen Vorgängen hat Hr. [Bf], welcher mehrere Unternehmen in seinem Betriebsverbund mit unterschiedlichen Betriebsgegenständen unterhält, auch durch seine diesbezüglichen Aktivitäten in Erfahrung gebracht, dass ein in München ansässiges Unternehmen, nämlich die Fa. [I] GmbH, mit gleichem bzw. sehr ähnlichem Betriebsgegenstand wie eben die Fa. [B] ihn inne hat, betreibt, zur Veräußerung angeboten wurde.*

*Nachdem ein Erwerb durch die Fa. [B] aus finanziellen Gründen, wie bereits dargestellt, wirtschaftlich denkunmöglich war, entschloss sich der Unternehmer dieses Unternehmen ad personam zu kaufen um in weiterer Folge wirtschaftlichen Nutzen daraus in umfassendem Sinne ziehen zu können.*

*Bei der Fa. [I] handelte es sich um ein seit Jahrzehnten in München ansässiges Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH mit einem Jahresumsatz von rund € 4 Mio. und einer an sich vollständig vorhandenen Betriebsstruktur.*

*Einzig und allein Hr. [Bf] wäre in der Lage gewesen, dieses Unternehmen im Rahmen eines asset-deals zu erwerben, unabhängig davon, dass zwischendurch auch ein share-deal angedacht war. Der share-deal kam letztlich, obwohl bereits zivilrechtliche Verträge in dieser Richtung abgeschlossen wurden, nicht zustande, da der hierfür erforderliche Notariatsakt unterblieb.*

*Man muss sich vergegenwärtigen, dass zu diesem Zeitpunkt eben umfangreiche und relativ komplizierte Verhandlungen geführt wurden, die auch notwendig gewesen wären, um letztlich im Sinne des Erwerbers abgeschlossen werden zu können, unbeschadet von angedachten Erwerbsvariationen.*

*Hr. [Bf] wollte dieses Unternehmen im Rahmen eines Einzelunternehmens käuflich erwerben und fachbezogen als weitere Einkunftsquelle weiterführen. Es war zu diesem Zeitpunkt des beabsichtigten Kaufes in keinsten Weise daran gedacht, die Fa. [B] mit der an sich völlig selbständigen [I] GmbH irgendwie rechtlich zu verbinden, sondern - wenn überhaupt - erst in einer zu dieser Zeit nicht erkennbaren oder auch angedachten Zukunftsvision. Steuerrechtliche Überlegungen spielten zu diesem Zeitpunkt überhaupt keine Rolle.*

*Um überhaupt dem Ankauf dieses Unternehmens näher treten zu können, war es erforderlich, eine due-dilligence-Analyse durch entsprechende Fachleute vornehmen zu lassen. Diese Fachleute befanden sich, wie bereits oben angeführt, in der Fa. [B], sodass er auch dieser Unternehmung das Mandat übertrug, die derartigen Analysen vorzunehmen.*

*Dies war auch der Grund, warum er - und damit schließt sich auch wiederum der Argumentationskreis - seinem Geschäftsführer der Fa. [B] die Kündigung des*

angesprochenen Personals untersagte und die Kosten hierfür im Rahmen der Vorbetriebsausgaben übernahm, um nach erfolgtem Ankauf mit hochqualifiziertem Personal ergänzend zu dem in der Fa. [I] bestehendem Personalstand weiterarbeiten zu können. Eine vergleichsweise Analyse für eine Fremdausarbeitung der due-dilligence-Analyse hätte einen höheren Aufwand als den mit der Fa. [B] vereinbarten ergeben.

Die Ausbildung von Fachkräften dieser Branche hätte auch wesentlich mehr monetären Aufwand erfordert, als das vereinbarte Mandatsentgelt zwischen Hrn. [Bf] und der Fa. [B], nämlich gerade die nun durch die Finanzbehörde nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von € 811.244,--.

Es bestand unzweifelhaft die Motivation des Hrn. [Bf] einzig und allein anlässlich dieser Kaufabsichten darin, eine weitere Einkunftsquelle durch die bereits am deutschen Markt etablierte Unternehmung nicht nur zu erhalten sondern auch weiterhin auszubauen, dies in der Rechtsform eines Einzelunternehmers als weitere Einkunftsquelle zu erwerben.

Es ist nicht einzusehen, warum ein und dieselbe Person auch bei gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand nicht Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform unterhalten kann. Daher ist der Analogieschluss der Behörde, dass diese vorgenannte wirtschaftliche Vorgangsweise des Einzelunternehmers in wirtschaftlicher Betrachtung mit all den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen der Fa. [B] zuzuordnen wäre, unstatthaft.

Die Finanzbehörde kann nicht in die Grundrechte seiner Abgabepflichtigen derart eingreifen, dass sie die Art und Weise, wie und in welcher Form ein Unternehmen zu führen ist, vorgibt, unbeschadet dessen vorliegender Beteiligungen.

Das angesprochene Mandatshonorar war in seiner Höhe und auch im Hinblick auf die dadurch neu zu erschließende Einkommensquelle wirtschaftlich gerechtfertigt und stand damit auch in keinem Missverhältnis zu dem angestrebten und damit wirtschaftlich zu erwartenden Ergebnis.

Wie bereits erwähnt, wurden die noch im Personalstand der [B] befindlichen Mitarbeiter auch bereits in der Bundesrepublik am Ort der Unternehmung [I] GmbH zur Erarbeitung der erforderlichen betriebswirtschaftlichen Analysen eingesetzt, sodass auch das hierfür erforderliche Entgelt reinen Betriebsausgabencharakter im Rahmen der Mandatsbeauftragung besitzt.

Unabhängig davon, welche Personen in dem reichlich vorhandenen Schriftverkehr im Rahmen der Anbahnung, Verhandlung und angedachter Abwicklung dieses Geschäftes auch genannt wurden, kam unmissverständlich hervor, dass dies einzig und allein in wirtschaftlicher Betrachtung Hr. [Bf] ist, sodass auch den diesbezüglich von der Finanzbehörde erwähnten Drittpersonen keine relevante Bedeutung zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zukommt.

Eine Detailüberlegung von Hrn. [Bf] war auch die, dass auch ein ihm gehöriges Unternehmen, nämlich entweder die Fa. [M] GmbH oder die Fa. [R] BRD GmbH,

*treuhändig für ihn das Unternehmen erwirbt, anschließend die Fa. [I] GmbH einem Insolvenzverfahren unterzogen hätte werden können, um dadurch einen bestehenden für den Erwerber äußerst ungünstigen Mietvertrag zu bekämpfen, sofern nicht noch durchzuführende Verhandlungen mit dem Bestandgeber den gewünschten Erfolg erbracht hätten. Diese Maßnahme kam jedoch letztlich nicht zu tragen, sondern bildete nur im Rahmen der persönlichen Kaufüberlegungen eine Detailvariante. Daher ist in den Schriftsätzen auch der Name der vorgenannten Fa. [M] GmbH oder [R] GmbH BRD im Zusammenhang mit Hrn. [Bf] zu finden.*

*Der Erwerb dieses Unternehmens wäre für Hrn. [Bf] wirtschaftlich äußerst interessant gewesen, da er damit den deutschen Markt im Rahmen des bereits angeführten Betriebsgegenstandes intensiv bearbeiten hätte können, zumal dies der Fa. [B] GmbH aufgrund vergangenheitlicher Verträge im Rahmen des damaligen Erwerbes vor rund 20 Jahren von den damaligen Miteigentümern der Fa. [B] mittels Konkurrenzverbotes untersagt wurde. Daher auch die nun vorliegende schlüssige Vorgangsweise des Erwerbes im Rahmen seiner Einzelunternehmung.*

*Es war auch nie daran gedacht, im Rahmen eines shareholder-deals eine Privatbeteiligung zu erwerben, da die angedachte Unternehmensstrategie aus verschiedenen Gründen, u.a. auch steuerrechtlichen, dies nicht beinhaltete und auch in dieser Übertragungsform letztlich nie angedacht war."*

Die belangte Behörde legte das Rechtsmittel samt bezughabenden Akten ohne Erlassung einer - bis zum 31.12.2013 bloß fakultativen - Berufungsvorentscheidung der damaligen Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit hg. Beschluss vom 26.5.2015 wurde der Beschwerdeführer um Beantwortung mehrerer konkreter Fragen sowie um Vorlage konkret bezeichneter Urkunden, binnen einer Frist von einem Monat, aufgefordert. Nach Ablauf der diesbezüglichen Frist antwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit allgemeinen Ausführungen per e-mail auf den hg. Beschluss und übermittelte eine der beiden angeforderten Unterlagen.

Daraufhin wurden die Verfahrensparteien zur seitens des Beschwerdeführers beantragten mündlichen Verhandlung am 22.10.2015 geladen. Mangels ordnungsgemäßer Beantwortung des hg. Vorhaltes vom 26.5.2015 wurde dem Beschwerdeführer im Zuge der Ladung mitgeteilt, dass ua die Beantwortung der gestellten Fragen und Vorlage der angeforderten Unterlagen den Gegenstand der mündlichen Verhandlung darstellen würde und daher die bezughabenden Beweismittel beizuschaffen seien.

Über die am 22.10.2015 durchgeführte mündliche Verhandlung wurde folgende, von beiden Verfahrensparteien unterfertigte Niederschrift erstellt:

*"Beginn der Verhandlung: 14:00 Uhr*

*Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag statt.*



*Der Richter trägt die Sache vor und berichtet über das bisherige Verwaltungsgeschehen samt bisheriger Beweisaufnahmen.*

*Entsprechend Punkt 2 der Ladung vom 30.9.2015 wird die beschwerdeführende Partei nun ersucht, die im hg. Beschluss vom 26.5.2015 gestellten Fragen zu beantworten bzw die angeforderten Unterlagen vorzulegen:*

*1) Behauptetes Konkurrenzverbot der [B] GmbH*

*In der damaligen Berufung wurde ua folgendes ausgeführt:*

*„Der Erwerb dieses Unternehmens wäre für Hrn. [Bf] wirtschaftlich äußerst interessant gewesen, da er damit den deutschen Markt im Rahmen des bereits angeführten Betriebsgegenstandes intensiv bearbeiten hätte können, zumal dies der Fa. [B] GmbH aufgrund vergangenheitlicher Verträge im Rahmen des damaligen Erwerbes vor rund 20 Jahren von den damaligen Miteigentümern der Fa. [B] mittels Konkurrenzverbotes untersagt wurde. Daher auch die nun vorliegende schlüssige Vorgangsweise des Erwerbes im Rahmen seiner Einzelunternehmung.“*

*Der Beschwerdeführer möge dieses Vorbringen ausführlicher erläutern und durch entsprechende Beweismittel das behauptete Konkurrenzverbot der [B] GmbH glaubhaft machen.*

*Antwort des Beschwerdeführers:*

*Die steuerliche Vertretung verweist auf den dem Gericht am 30.6.2015 per E-Mail übermittelten Abtretungsvertrag vom 18.7.1988 betreffend Abtretung von Geschäftsanteilen an der "[B] Produktion- und Vertriebsgesellschaft m.b.H." von der "[Übergeber] GmbH" an die "[Übernehmer] Gesellschaft m.b.H."*

*Konkret wird auf Seite 3 des Vertrages verwiesen, wonach ausdrücklich festgestellt werde, dass vorliegende Marken- oder Patentrecht sowie Gebiets- und Kundenschutzvereinbarungen von den Vertragsparteien wechselseitig bei voller Schad- und Klagloshaltung des geschädigten Partners anerkannt und vereinbart werden.*

*Ergänzend wird hierzu ausgeführt:*

*Die steuerliche Vertretung gibt an, dass Herr [Bf] 100%iger Gesellschafter der [Übernehmer] GmbH war.*

*Der Richter informiert darüber, dass lt. Firmenbuchauszug der [B] GmbH diese infolge als übernehmende Gesellschaft der [Übernehmer] GmbH auftrat.*

*Auf die Frage welche konkreten Marken oder Patentrechte in dem Abtretungsvertrag angesprochen werden, gibt die steuerliche Vertretung an, dass die Fa. [B] GmbH in zwei*

Bereichen tätig war. 1. der Bereich Arbeitsschutz und 2. die Herstellung von Kondomen (Marke [X]).

Die belangte Behörde nimmt zu diesem Punkt wie folgt Stellung:

Die belangte Behörde fragt, inwiefern das belegte Konkurrenzverbot der Fa. [B] GmbH ein rechtliches Hindernis gewesen ist die Firma [I] zu erwerben.

Die steuerliche Vertretung gibt an, dass es zutrifft das kein rechtliches Hindernis dem Erwerb entgegengestanden wäre, allerdings die wirtschaftliche Situation der Fa. [B] GmbH einen Erwerb der Fa. [I] nicht ermöglichte.

## 2) Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der [B] GmbH

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020 mwN) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 19.3.2013, 2009/15/02015).

2.1.) Nach der seitens der belangten Behörde vorgelegten Aktenlage stellt die Grundlage der im Verfahren strittigen Übernahme von Personalaufwand der [B] GmbH durch den Beschwerdeführer das Schreiben des Geschäftsführers der [B] GmbH, [GF], vom 3.3.2003 und das bezugnehmende Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 5.3.2003 dar.

Trifft es zu, dass diese Schreiben die Grundlage für die verfahrensgegenständliche Leistungsbeziehung (Übernahme des Personalaufwandes iHv 811.244 €) zwischen der [B] GmbH und dem Beschwerdeführer waren (vgl auch Frage 2.2.)?

Antwort des Beschwerdeführers:

Die steuerliche Vertretung verweist auf das dem Gericht am 30.6.2015 übermittelte E-Mail und bringt hierzu ergänzend vor:

Die erwähnten Schreiben vom 3.3.2003 und vom 5.3.2003 stellten die Grundlage für die notwendige Beauftragung der Fa. [B] dar, weil die Fa. [B] über Personal verfügte welches für den zukünftigen Einsatz in der Fa. [I] weiterhin zur Verfügung stellen sollte.

2.2.) In dem Rechtsmittel des Beschwerdeführers wird auf Seite 3 letzter Absatz ausgeführt, dass der Beschwerdeführer der [B] GmbH das "Mandat" zur Durchführung der entsprechend notwendig gewesenenen due-dilligence-Anlaysen übertragen habe. Auf Seite 4 oben, zweiter Absatz des Berufungsschriftsatzes wird sodann erläutert, dass die geleisteten 811.244 € eben das Mandatsentgelt vom Beschwerdeführer an die [B] GmbH für die Vornahme jener due-dilligence-Analysen gewesen sei.

Da sich keinerlei "Mandatsvertrag" in den vorliegenden übermittelten Akten befindet, wird der Beschwerdeführer ersucht, die entsprechende Vereinbarung vorzulegen und anzugeben, ob nun eine "Haftungsübernahme" (Bürgschaft) die Grundlage der strittigen Zahlung iHv 811.244 € darstellte (wie seitens der belangte Behörde im Bericht über die Außenprüfung festgestellt) oder aber die in der Berufung angesprochene "engeltliche Mandatsübertragung".

Antwort des Beschwerdeführers:

Die steuerliche Vertretung verweist auf das dem Gericht am 30.6.2015 übermittelte E-Mail und bringt hierzu ergänzend vor:

Abstellend auf das oben vorgebrachte war sodann der mündlich abgeschlossene Mandatsvertrag (ein schriftlicher Vertrag kann dementsprechend nicht vorgelegt werden) die Rechtsgrundlage für die Ausführung der Arbeiten durch die Mitarbeiter der Fa. [B] GmbH und deren Kostenübernahme durch den Herrn [Bf].

Die belangte Behörde nimmt zu diesem Punkt wie folgt Stellung:

Der Vertreter der belangten Behörde verweist auf die Angehörigenjudikatur des VwGH.

Die belangte Behörde fragt die steuerliche Vertretung inwiefern das überwiegend in der [B] GmbH vorhandene Verkaufspersonal Due Dilligence-Prüfungen durchführen hätte können?

Die steuerliche Vertretung antwortet darauf, dass das Verkaufspersonal die notwendigen Kompetenzen in jahrelanger Praxis erworben hat.

Die belangte Behörde verweist auf die Feststellungen der BP, wonach die Kostenübernahme des Herrn [Bf] eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Einlage darstellt.

Die steuerliche Vertretung antwortet darauf, dass die Due Dilligence-Prüfung als Vorstufe des Abtretungsvertrages anzusehen ist (auf Nachfrage der belangten Behörde gibt die steuerliche Vertretung an, keine schriftlichen Urkunden bezüglich der vorgenommenen Due Dilligence-Prüfung aufgrund des weit zurückliegenden Zeitraums vorlegen zu können).

*Die belangte Behörde verweist dazu auf die Beweisvorsorgepflicht im Zuge der Durchführung eines Rechtsmittelverfahrens.*

*Die steuerliche Vertretung gibt an, die entsprechenden Unterlagen gesucht aber nicht mehr aufgefunden zu haben.*

### *3) Vertragspartner laut "Vorvertrag" mit der [I] GmbH*

*Laut Punkt II. des aktenkundiges "Vorvertrages" vom 26.11.2003 sollte die abtretende Partei den gesamten Geschäftsanteil an die Fa. [R] Arbeitsschutz Handels GmbH "oder eine andere Gesellschaft" des Beschwerdeführers abtreten.*

*Laut Punkt III. desselben Vertrages wurde normiert, dass die Fa. [R] Arbeitsschutz Handels GmbH in jenem Vertrag als "Erwerberin" bezeichnet werde.*

*Zu den dbzgl Rechtsfolgen und Auswirkungen im Zusammenhang mit potentiellen Schadenersatzansprüchen des Beschwerdeführers siehe die entsprechenden Ausführungen des aktenkundigen Rechtsgutachtens der [RA] GmbH vom 18.5.2004, insbesondere Seite 6 letzter Absatz bis Seite 7 erster Absatz.*

*Der Beschwerdeführer wird ersucht, vor dem Hintergrund dieser Aktenlage die vorgenommene Qualifikation der strittigen 811.244 € als vorweggenommene Betriebsausgaben im Einzelunternehmen [C] des Beschwerdeführers, anstelle von vorweggenommenen Betriebsausgaben in der [R] Arbeitsschutz GmbH, aufzuklären (vgl dzbgl auch die schlüssigen Ausführungen im Prüfungsbericht auf Seite 4).*

*Antwort des Beschwerdeführers:*

*Die steuerliche Vertretung verweist auf das dem Gericht am 30.6.2015 übermittelte E-Mail und bringt hierzu ergänzend vor:*

*Die Fa. [R] GmbH war zur Zeit des Vorvertrages nur eine "leere Hülle" ohne operative Tätigkeit. Da es zu der tatsächlichen Übernahme der Fa. [I] nicht kam, wurden auch steuerlich die Personalkosten der [B] GmbH nicht in der Fa. [R] GmbH verbucht.*

*Die belangte Behörde nimmt zu diesem Punkt wie folgt Stellung:*

*Die belangte Behörde verweist auf das Schreiben vom 15.12.2003 der Fa. [I] GmbH mit welchem die Vertragsverhandlungen als beendet erklärt werden. Dieses ist an die [R] GmbH z.H. Herrn [GF] ausgestellt.*

*Die steuerliche Vertretung erklärt dies zum Einem damit, dass die Fa. [I] GmbH nicht über die wirtschaftlichen Hintergründe bei [R] GmbH informiert war und andererseits damit, dass Herr [GF] als Geschäftsführer der [B] GmbH eine Verschwiegenheitserklärung*

*unterschieden habe und deswegen auch als Ansprechpartner für die [I] GmbH gedient hat.*

*Die steuerliche Vertretung legt ein nicht unterfertigtes Schreiben vom 5.11.2003 vor, welches ein unwiderrufliches Angebot der Fa. [I] GmbH an den Herrn [Bf] darstellt.*

*Die belangte Behörde verweist darauf, dass Herr [Bf] Geschäftsführer der [R] GmbH war und es daher nur nachvollziehbar ist wenn er auch als Adressat einer Korrespondenz aufscheint.*

*Der Richter erteilt der steuerlichen Vertretung das Wort für ergänzende Vorbringen:*

*Die steuerliche Vertretung führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Herr [Bf] als übernehmende Person angesehen werden muss. Weiters verweist die steuerliche Vertretung auf den Umstand, dass die strittigen 811.244 Euro bei der [B] GmbH als steuerpflichtige Einnahmen behandelt wurden.*

*Die belangte Behörde verweist auf die Feststellungen der BP und ergänzt, dass der Umstand des alleinigen Auftretens von Herrn [Bf] darin begründet ist, dass Herr [Bf] eben Geschäftsführer der [R] GmbH war. In einer Gesamtbetrachtung bleibt die belangte Behörde bei ihrer Rechtsansicht, dass es sich bei der Kostenübernahme durch Herrn [Bf] um eine Einlage aus Gründen eines Interesses als Gesellschafter handelt.*

*Der Richter erteilt der steuerlichen Vertretung das letzte Wort (§ 275 Abs 2 BAO):*

*Die steuerliche Vertretung führt zusammenfassend aus, dass es sich bei der strittigen Summe nicht um eine gesellschaftlich motivierte Einlage gehandelt hat, sondern um die Erfüllung eines entgeltlichen Mandatsvertrag bestehend aus Leistung und Gegenleistung. Überdies wird zur nicht operativen Tätigkeit der [R] GmbH auf das obige Vorbringen verwiesen.*

*Der Richter verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt (§ 277 Abs 4 iVm § 274 Abs 5 BAO).*

*Ende der Verhandlung: 15:30 Uhr"*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs

1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dem entsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Im Streitjahr wurde in der Bilanz des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers ein sonstiger Aufwandsposten iHv 811.244 € ausgewiesen. Dieser Betrag wurde dem Beschwerdeführer von der [B] Produktions- und Vertriebs GmbH in Rechnung gestellt.

Die [B] GmbH (in Folge: B GmbH) stand im Streitjahr zu 100% im Eigentum des Beschwerdeführers. Die Beteiligung befand sich im Privatvermögen des Beschwerdeführers.

Der vom Beschwerdeführer übernommene strittige Betrag sollte jenen Teil des Personalaufwands der B GmbH abdecken, welcher daraus resultierte, dass eine aus betriebswirtschaftlichen Gründen gebotene Reduzierung des Mitarbeiterstandes der B GmbH unterlassen wurde, um diese Mitarbeiter im Zuge von Kaufverhandlungen betreffend den Erwerb eines fremden Unternehmens sowie innerhalb dieses Unternehmens (im Falle des erfolgreichen Erwerbes) einsetzen zu können.

Der Erwerb des fremden Unternehmens lag im übergeordneten Interesse des Beschwerdeführers und wurde auch von diesem betrieben.

Die Übernahme des (anteiligen) Personalaufwandes der B GmbH durch den Beschwerdeführer hatte ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis und stellt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Einlage des Gesellschafters in seine Gesellschaft dar.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Das Gesellschaftsverhältnis des Beschwerdeführers zur B GmbH sowie der strittige Posten als sonstiger Aufwand wird durch aktenkundige Firmenbuchauszüge des Beschwerdeführers bzw der B GmbH sowie aktenkundige Jahresabschlüsse des Beschwerdeführers belegt.

Der Erwerbswunsch des fremden Unternehmens durch den Beschwerdeführer ergibt sich aus dem aktenkundigen Vorvertrag sowie den diesbezüglichen weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers selbst im Verfahren.

Der Wille des Beschwerdeführers, von der Reduzierung der Mitarbeiter der B GmbH abzusehen und seine damit zusammenhängende Gegenleistung der Übernahme der anfallenden Personalkosten bis zu einer Obergrenze iHv 950.000 €, ergeben sich aus dem aktenkundigen Schreiben des Geschäftsführers der B GmbH, Herrn [GF], vom 3.3.2003, in welchem dieser den Beschwerdeführer über den notwendigen Personalabbau informierte und dem ebenso aktenkundigen Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 5.3.2003,

in welchem dieser die Kostenübernahme der zur Kündigung anstehenden Personen zusagte.

Die Feststellung, dass die strittige Übernahme der Personalkosten ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis des Beschwerdeführers zur B GmbH hatte und nicht auf schuldrechtlicher Grundlage beruhte, ist zum einen auf den vorstehend bereits angesprochenen, aktenkundigen Schriftwechsel vom März 2003 und zum anderen auf den Umstand zurückzuführen, dass im Laufe des gesamten Abgaben- bzw Beschwerdeverfahrens kein schriftlicher Mandatsvertrag vorgelegt werden konnte und schließlich auch in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass es einen solchen - in Schriftform - nie gab.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern allerdings nur dann - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben aber ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung (hier: der bloß mündlich abgeschlossene Mandatsvertrag) bestehen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 37 BAO treten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) geänderten bzw eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Davon abweichend ist gemäß § 323 Abs 42 BAO in Fällen wie dem vorliegenden (Berufungsvorlage vor dem 1.1.2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die Bestimmung des § 262 BAO (verpflichtende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) nicht anwendbar.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen

Ausschüttungs- bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (vgl dazu VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020, mwN).

Übernimmt daher der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt (vgl VwGH 24.1.1990, 86/13/0162; VwGH 7.9.1993, 90/14/0028; VwGH 23.5.1996, 94/15/0069; VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041 und VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040).

Vor diesem Hintergrund kann es abstellend auf die obigen Sachverhaltsfeststellungen nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die strittige Übernahme von Personalkosten durch den Beschwerdeführer nicht als Betriebsausgaben, sondern als Gesellschaftereinlage qualifiziert hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

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

Da die im Rahmen der Beweiswürdigung vorzunehmende Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs bestimmter Aufwendungen des Beschwerdeführers der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) entspricht, liegt im vorliegenden Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 22. Dezember 2015